

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN
VE ORTAKLARIN AMME ALACAKLARINDAN
DOĞAN SORUMLULUĞU**

Melike KAYA KARAHANLI

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

Konya 2022



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Melike Kaya Karahanlı
	Numarası	184234002001
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku/Kamu Hukuku
	Programı	Tezli Yüksek Lisans ☒ Doktora ☐
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN
	Tezin Adı	Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Ve Ortakların Amme Alacaklarından Doğan Sorumluluğu

ÖZET

Devlet, amme hizmetlerini yerine getirmek için amme gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Amme gelirlerinin büyük çoğunluğunu ise amme alacakları oluşturmaktadır. Bir sermaye şirketi türü olan limited şirket de amme alacağı ödemek zorunda olan tüzel kişilerdendir. Limited şirketler, Türkiye’de, sermaye şirketlerinin büyük çoğunluğunu oluşturmaktadır. Bu yüzden kanun koyucu limited şirketlerin amme borçları için özel düzenlemeler yapmıştır. Limited şirketlerde amme borçlarından dolayı, şirket tüzel kişiliğinden sonra hem kanuni temsilciler hem de ortaklar sorumlu tutulmuştur.

Limited şirketlerde kanuni temsilcilerin amme alacaklarından doğan sorumluluğuyla ilgili 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda düzenlemeler yapılmıştır. Çalışmada bu düzenlemelerin mahiyetleri, şartları, kapsamı ve öngördüğü sorumluluklar ele alınmıştır.

Sermaye şirketlerinde genel kural, şirket borçları için yalnızca şirket tüzel kişiliğinin sorumlu olmasıdır. Bununla birlikte, şirket ortakları da taahhüt ettikleri sermaye payını ödedikten sonra şirketin alacaklılarına karşı sorumsuzdur. Ancak limited şirketler bu konuda istisnai özellik taşımaktadır. Şöyle ki, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gereğince, limited şirketin amme borcu, şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemediğinde veya tahsil edilemeyeceği anlaşıldığında, limited şirket ortaklarının sorumluluğu gündeme gelmektedir. Çalışmada limited şirketlerde ortakların sorumluluğu da detaylı bir şekilde incelenmiştir.



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Melike Kaya Karahanlı
	Numarası	184234002001
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku/Kamu Hukuku
	Programı	Tezli Yüksek Lisans ☒ Doktora ☐
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN
	Tezin İngilizce Adı	Liability Arising From Public Receivables Of Legal Representatives And Partners In Limited Companies

SUMMARY

The state needs public receivables to perform its public services. The vast majority of public revenues are public receivables. A limited liability company which is a type of capital company, is also one of the legal entities that has to pay public receivables. Limited companies make up the vast majority of capital companies in Turkey. Therefore, the legislator made special arrangements for the public debts of limited liability companies. Both legal representatives and partners are held responsible for public debts after the legal entity of the company in the limited liability companies.

Arrangements have been made in 213 numbered Tax Procedure Law, 6183 numbered Law on Collection of Public Claims and 5510 numbered Social Security and General Health Insurance Law regarding the liability arising from the receivables of legal representatives in limited companies. In this study, the nature, conditions, scope and responsibilities of these regulations are discussed.

The general rule of law in capital companies is that only the corporate entity is responsible for company debts. However, company partners are also irresponsible towards the company's creditors after paying their pledged share of capital. However, limited liability companies are exceptions. As such, when it becomes clear that the public debt of the limited liability company cannot be collected or becomes impossible to collect from the legal entity of the company according to the 6183 numbered Law on Collection of Public Claims, the responsibility of the limited company partners comes to fore. In this respect, the limited liability company differs from other capital companies. In this work, the liability of the partners in limited liability companies is also examined in detail.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
SUMMARY	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
KISALTMALAR CETVELİ.....	ix

BİRİNCİ BÖLÜM

LİMİTED ŞİRKETLER, KANUNİ TEMSİLCİLERİ VE DİĞER İLGİLİLER

I. LİMİTED ŞİRKETİN TANIMI VE ÖZELLİĞİ	3
II. LİMİTED ŞİRKETİN ORGANLARI.....	6
B. GENEL KURUL	7
C. MÜDÜR/MÜDÜRLER KURULU	9
1. Genel Olarak.....	9
2. Müdürlük Sıfatının Kazanılması	10
3. Şirket ile Müdür Arasındaki İlişkinin Hukuki Mahiyeti	11
4. Görev ve Yetkileri	14
5. Müdürün Hakları ve Yükümlülükleri.....	15
a. Müdürün Hakları	15
aa. Mali Haklar	15
bb. Temsil Hakkı ve Yetkisi.....	16
aaa. Genel Olarak Temsil	16
bbb. Temsil Hak ve Yetkisinin Sınırlandırılması.....	17
cc. Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı	19
b. Müdürlerin Yükümlülükleri	20
aa. Özen Borcu	20
bb. Eşit İşlem Yükümlülüğü.....	20

cc. Rekabet Yasağı	21
6. Müdür Sıfatının Kaybedilmesi	22
III. LİMİTED ŞİRKETTE ORTAKLAR.....	23
A. ORTAKLIK SIFATININ KAZANILMASI	23
B. ORTAKLIK SIFATININ KAYBEDİLMESİ	24
IV. LİMİTED ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİ VE DİĞER İLGİLİLER	25
A. TEMSİL KAVRAMI.....	25
B. LİMİTED ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİLER	27
1. MÜDÜR/ MÜDÜRLER KURULU	29
2. MURAHHAS ÜYE/ MURAHHAS MÜDÜR.....	29
3. TASFİYE MEMURLARI	30
4. KAYYIM.....	31
5. TİCARİ TEMSİLCİ	34
C. LİMİTED ŞİRKETTE TEMSİL KONUSUNDA DİĞER İLGİLİLER...	36
1. TİCARİ VEKİL.....	36
2. KONKORDATO KOMİSERİ	37
3. İFLAS İDARESİ	38

İKİNCİ BÖLÜM

AMME ALACAKLARININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

I. AMME ALACAĞI KAVRAMI VE ÖNEMİ	41
II. AMME ALACAĞININ ÖZELLİKLERİ	45
III. AMME ALACAKLARININ TÜRLERİ	46
A. GENEL OLARAK	46
B. ASLİ AMME ALACAKLARI	47
1. Vergi.....	48

2. Resim ve Harç	49
3. Vergi Cezaları.....	49
4. Para Cezaları.....	50
5. Ceza Tahkik ve Takiplerine Ait Muhakeme Masrafları.....	50
C. FER'İ AMME ALACAKLARI	50
1. Tecil Faizi.....	51
2. Gecikme Zammı	52
3. Haksız Çıkma Zammı.....	53
4. Gecikme Faizi.....	54
5. Pişmanlık Zammı	55
D. AMME HİZMETİNDEN DOĞAN DİĞER AMME ALACAKLARI	56
E. AMME ALACAKLARININ TAKİP MASRAFLARI	58
F. AATUHK'A GÖRE TAHSİL EDİLECEĞİ DÜZENLENEN ALACAKLAR.....	59
IV. AMME ALACAĞI İLE VERGİ ALACAĞI KAVRAMLARI	59
V. AMME ALACAKLARININ TARAFLARI.....	59
A. GENEL OLARAK.....	59
B. AMME ALACAKLISI	59
1. Genel Olarak.....	59
2. Devlet	60
3. İl Özel İdaresi	61
4. Belediye.....	61
C. AMME BORÇLUSU.....	62
1. Amme Alacağını Ödemek Mecburiyetinde Olan Gerçek ve Tüzel Kişiler	62

2. Kanuni Temsilciler	63
3. Mirasçılar.....	63
4. Vergi Mükellefleri	64
5. Vergi Sorumlusu.....	64
6. Kefiller.....	66
7. Yabancı Kişi ve Kurumların Temsilcileri	66

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

LİMİTED ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİLERİN VE ORTAKLARIN AMME BORÇLARINDAN SORUMLULUK ESASLARI

I. SORUMLULUK KAVRAMI 67

II. VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA SORUMLULUK 68

III. LİMİTED ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİLERİN AMME BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU 71

A. VUK’UN 10. MADDESİ KAPSAMINDA KANUNİ TEMSİLCİLERİN AMME BORÇLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞU 71

1. Maddenin İlk Hali ve Yapılan Değişiklikler	71
2. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Kapsamı	74
3. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları	75
4. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Mahiyeti.....	80
a. Kusur Bakımından	80
b. Fer’ilik Bakımından	82
c. Müşterek – Müteselsil Sorumluluk Bakımından	83
d. Sorumluluğun Sınırı Bakımından.....	83
e. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Zaman Bakımından Sınırı	84
5. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Rücu Hakkı.....	85

B. AATUHK’UN MÜKERRER 35. MADDESİ UYARINCA KANUNİ
TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU.....86

1. Maddenin İlk Hâli ve Geçirdiği Değişiklikler..... 86
2. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Kapsamı 89
3. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları 91
4. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Mahiyeti..... 94
 - a. Kusur Bakımından 94
 - b. Fer’ilik Bakımından 94
 - c. Müşterek – Müteselsil Sorumluluk Bakımından 95
 - d. Sorumluluğun Sınırı Bakımından..... 96
 - e. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Zaman
Bakımından Sınırı 96
5. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Rücu Hakkı..... 96

C. SSGSSK 88. MADDESİ UYARINCA KANUNİ TEMSİLCİLERİN
SORUMLULUĞU 97

D. TASFİYE HALİNDEKİ LİMİTED ŞİRKETLERDE TASFİYE
MEMURLARININ SORUMLULUĞU 99

IV. MURAHHAS ÜYE/MÜDÜRÜN SORUMLULUĞU 101

**V. LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ AATUHK 35. MADDESİ UYARINCAAMME
BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU 103**

- A. GENEL OLARAK ORTAKLARIN SORUMLULUĞU.....103
- B. ORTAKLARIN AMME BORÇLARINDAN SORUMLULUĞUNUN
KAPSAMI 105
- C. ORTAKLARIN AMME BORÇLARINDAN SORUMLULUĞUNUN
ŞARTLARI.....106

D. ORTAKLARIN AMME BORÇLARINDAN SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ MAHİYETİ.....	106
---	-----

1. Kusur Bakımından.....	106
--------------------------	-----

2. Fer'ilik Bakımından	107
------------------------------	-----

3. Müşterek – Mütessesil Sorumluluk Bakımından.....	107
---	-----

4. Sorumluluğun Sınırı Bakımından.....	108
--	-----

5. Madde Ortakların Sorumluluğunun Zaman Bakımından Sınırı	108
--	-----

E. Ortakların Rücu Hakkı	108
--------------------------------	-----

VI. LİMİTED ŞİRKETTE AMME ALACAKLARININ TAKİBİNDE KANUNİ TEMSİLCİ VE ORTAKLARIN SORUMLULUĞUNUN DERECELERİ.....	109
---	------------

SONUÇ	119
--------------------	------------

KAYNAKLAR.....	122
-----------------------	------------

KISALTMALAR CETVELİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
b.	: bent
bkz.	: bakınız
C.	: Cilt
D.	: Daire
E.	: Esas
E. T.	: Erişim Tarihi
H.D.	: Hukuk Dairesi
İİK	: İcra ve İflas Kanunu
İKÜHFD	: İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
K.	: Karar
m.	: madde
Mük.	: Mükerrer
RG	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: sayfa
sa.	: sayfa aralığı
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SSGSSK	: Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TEK	: Tahsili Emval Kanunu

TFM	: Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi
TGT	: Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TTSG	: Türk Ticaret Sicil Gazetesi
vd.	: ve devamı
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YİKB	: Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları

GİRİŞ

Devlet, pek çok görev üstlenmiştir. Bu görevler zamanla hem nitelik hem nicelik olarak artmıştır. Devletin bu görevleri yerine getirebilmesi için gelire ihtiyacı vardır. Devletin gelirlerinin büyük çoğunluğunu amme gelirleri oluşturur. Amme gelirlerinin büyük çoğunluğunu ise, kanundaki ifadeyle amme alacakları oluşturur.

Amme alacakları, egemenlik gücüne dayanarak başta amme hizmetlerinin finansmanı olmak üzere, mali ve sosyal amaçlar gözeterek, gerekirse cebren tahsil ettiği, tek taraflı iradeyle, idari işlemler vasıtasıyla oluşturduğu alacaktır. Devlet, bu alacaklarına çok önem vermiştir. Kanun koyucu amme alacaklarını güvence altına almak istemiş; bu alacakların kolayca, seri ve düşük masrafla tahsilini amaçlamıştır. Bu sebeple çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Bu alacakların takibi ve tahsil usulleri, AATUHK'un da varlık sebebidir.

Amme alacakları, temelde bir borç ilişkisine dayanmaktadır. Bu alacağın alacaklı kısmını devlet, il özel idareleri ve belediyeler oluşturmaktadır. Borçlu kısmını ise, *“amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini”* ifade eder.

Bir sermaye şirketi türü olan, limited şirket de amme alacağı ödemek zorunda olan tüzel kişilerdendir. Limited şirketler, TÜİK verilerine göre, Kasım 2021 tarihi itibarıyla Türkiye'deki şirketlerin yüzde 87'sini oluşturmaktadır. Limited şirketlerin amme borcundan doğan sorumluluğunun tespiti bu açıdan önem taşımaktadır.

Kanun koyucu, limited şirketin kendisinden tahsil edemediği ya da edilemeyeceği anlaşılan amme borçları için hem kanuni temsilcileri hem de ortaklar sorumlu tutmuştur. Limited şirketlerde, amme alacakları için ortakların sorumluluğuna gidilebilmesi, sermaye şirketlerinde ortakların taahhüt ettikleri sermaye miktarını ödedikten sonra şirketin alacaklılarına karşı sorumsuz olduğuna dair kuralın istisnasıdır. Çalışma bu açıdan da önemlidir.

Bu çalışmada, genel olarak limited şirketlerin kanuni temsilcilerinin ve ortaklarının amme alacaklarından doğan sorumluluğu ele alınmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde, amme borçlusu limited şirketlerle ilgili genel bilgi verilmiş, yapısı

incelenmiş, limited şirketlerde kayyım, tasfiye memuru, ticari vekil, ticari temsilci vb. gibi temsil yetkisini haiz olanlarla bu yetkililerin kanuni temsilci olup olmadığı incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde, amme alacaklarının neler olduğu, hukuki mahiyeti ve amme alacaklarının tarafları ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, limited şirketlerde amme borçlarından doğan sorumluluk hem kanuni temsilciler için hem de ortaklar açısından incelenmiştir.

Çalışmada, limited şirketlerde temsil yetkisini haiz olanlar ile, kimlerin kanuni temsilci olduğu ve olmadığı, amme alacaklarından dolayı sorumlu tutulabileceği veya tutulamayacağı tartışılmıştır. Limited şirkette kanuni temsilcilerin sorumlulukları, kapsamaları, şartları ve nitelikleri bakımından birbirinden farklı düzenlemeler olan VUK 10. AATUHK mük. 35. ve AATUHK 33. maddesi, ve SSGSSK 88. Maddesi kapsamında incelenmiştir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğuyla ilgili hangi durumda hangi hükmün uygulanması gerektiği ortaya konulmuştur. Ortakların sorumluluğu ise, AATUHK 35. maddesi kapsamında ele alınmıştır.

Bu çalışmada limited şirket kanuni temsilcilerinin ve ortaklarının amme alacaklarından doğan sorumluluğu ve derecesi mevcut kanuni düzenlemeler çerçevesinde ele alınacak, yargı çerçevesinde ele alınacak, çözüm önerileri getirilmeye çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

LİMİTED ŞİRKETLER, KANUNİ TEMSİLCİLERİ VE DİĞER İLGİLİLER

I. LİMİTED ŞİRKETİN TANIMI VE ÖZELLİĞİ

Limited şirket, 1800'lü yılların sonunda, Alman kanun koyucu tarafından icat edilmiş bir şirket türüdür¹. Alman kanun koyucu, dönemin tek sermaye şirketi olan anonim şirketlerin, kuruluşu için gereken asgari sermayenin miktarının ve başkaca masrafların fazla oluşu, sorumluluk hükümlerinin ağırlığı, dönemin ticari şartlarının girişimciler için çeşitli riskler içermesi gibi sebeplerle halkın katılımı olmadan da sermayenin toplanabileceği, aynı zamanda şirket ortaklarının sorumluluğunun yalnızca katıldığı sermaye ile sınırlı tutulacağı, tabiri caizse “küçük bir anonim şirket” olarak düzenlemiştir². Anonim şirketin karmaşık yapısından sonra limited şirketin basit yapısı ve ortakların sorumluluğunun sınırlı oluşu, limited şirketin ilgi görmesini sağlamış, giderek sayısı artmıştır³.

19. yüzyılda icat edilen limited şirket, Türk hukukunda da cumhuriyetin ilk dönemlerin de yapılan hukuk iktibaslarıyla, 1926 tarihli 865 sayılı Türk Ticaret Kanunu⁴ ile yerini almıştır. 1956 tarihli 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda⁵ daha da ayrıntılı bir şekilde düzenlenen limited şirketler, halihazırda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda⁶ 573 ilâ 644. maddeler arasında düzenlenmiştir.

¹ ÇAMOĞLU Ersin, *Limited Ortaklıklar Hukukunun Temel İlkeleri*, İstanbul 2020, s. 3; ÇEBİ Hakan, *Limited Şirketler Hukuku*, Ankara 2019, s. 27; YARALI Levent, *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin Ve Ortakların Sorumluluğu*, Ankara 2011, s. 3.

² ALIŞKAN Murat, *Limited Şirket, Tarihçe Niteliği*, İstanbul 2013, s. 84; ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 6; SİLAHŞÖR Mert, *Sermaye Şirketi Yönetici ve Ortaklarının Kamu Alacağından Sorumluluğu*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi SBE, Ankara 2014, s. 30; YARALI, s. 37.

³ ALIŞKAN, s. 9; AYHAN Rıza/ÇAĞLAR Hayrettin/ÖZDAMAR Mehmet, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Ankara 2019, s. 507; YARALI, s. 37.

⁴ RG., 28.06.1926, S. 406.

⁵ RG., 09.07.1956, S. 9353.

⁶ RG., 14.02.2011, S. 27846.

Limited şirketin tanımına, Türk Ticaret Kanunu'nun 573. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; “*Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur*”. TTK m. 580'e göre, limited şirketin sermayesi en az onbin Türk Lirasıdır. Limited şirketlerde ortak sayısı elliyi aşamaz (TTK m. 574/1). Ortaklar gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir.

Limited şirketin tüzel kişiliği haiz olmasının diğer bir sonucu, ortaklarının malvarlığından ayrı bir malvarlığının bulunmasıdır⁷. Aynı şekilde, limited şirket ortaklarından bağımsız, ayrı bir yerleşim yerine ve tabiiyete sahiptir⁸. Ayrıca limited şirketin ticaret unvanı bulunmak zorundadır (TTK m. 18, 39, 43).

Limited şirket adından da tahmin edilebileceği gibi “sınırlılık” ifade etmektedir. Buradaki “sınırlılık”, şirket ortaklarının sorumluluğu yönünden sınırlılığı ifade etmektedir⁹. TTK'nın 573. maddesinin 2. fıkrasına göre, limited şirket ortakları, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Borç için ortaklara gidilememesi limited şirketin sermaye şirketi yönünü kuvvetlendirmektedir¹⁰. Şirket tüzel kişiliği, borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığıyla sorumludur (TTK m. 602).

Limited şirketler, ticaret şirkettir (TTK m. 124/1). Şahıs-sermaye şirketi ayrımında limited şirketler, sermaye şirketleri arasında yer almaktadır (TTK m. 124/2). Her ne kadar limited şirketler sermaye şirketi olsa da bünyesinde bazı şahıs şirketi özelliklerini de barındırmaktadırlar. Bu özelliklere, ek ödeme ve yan edim

⁷ ALIŞKAN, s. 171; BAHTİYAR, s. 4; PULAŞLI, *Şerh I*, s. 164.

⁸ BAHTİYAR, s. 4; PULAŞLI, *Şerh I*, s. 165.

⁹ ALIŞKAN, s. 3; ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 115; POROY Reha/TEKİNALP Ünal/ÇAMOĞLU Ersin, *Ortaklıklar Hukuku II*, İstanbul 2019, s. 478; PULAŞLI Hasan, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Ankara 2017, s. 774; YARALI, s. 39.

¹⁰ AYHAN/ÇAĞLAR/ÖZDAMAR, s. 512; KAYA İlknur, “*Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştay'ın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme*”, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 6 S. 1, 2020, sa. 133-157, s. 136; YARALI, s. 40.

yükümlülükleri (TTK m. 603-607) örnek gösterilebilir¹¹. Bununla birlikte, limited şirketlere ilişkin Türk Ticaret Kanunu dışındaki diğer mevzuatta da şahıs şirketi karakterli bazı düzenlemeler yer almaktadır. Bunların en başında, AATUHK'un 35. maddesi gelmektedir¹². Söz konusu hükme göre, limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarından sermaye hisseleri oranında sorumlu tutulurlar.

Sermaye şirketlerinde, ortaklar üçüncü kişilerin alacaklarına karşı kural olarak sorumsuzdur. Sorumlulukları yalnızca şirkete karşı, taahhüt ettikleri sermaye payı oranındadır. AATUHK'un 35. maddesi gereğince, ortaklar şirketin amme borçları bakımından sorumlu tutulmaktadır. Bu açıdan AATUHK'un 35. maddesi, ortakların yalnızca şirkete karşı sorumlu olmaları ilkesinin istisnasıdır¹³.

Limited şirketler, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilirler (TTK m. 573/3). Ekonomik amaçtan kasıt, kâr elde etmektir¹⁴. Limited şirket, kâr elde etme amacına ulaşmayı sağlayacak her türlü konu için kurulabilir. Bununla birlikte, bazı faaliyetlerin limited şirket bünyesinde yürütülmesi mümkün değildir. Örneğin, avukatlık ortaklığı limited şirket şeklinde kurulamaz (1136 sayılı Avukatlık Kanunu¹⁵ m. 44/B). Aynı şekilde, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun¹⁶ 7. maddesi uyarınca banka limited şirket şeklinde kurulamazlar.

¹¹ AYHAN/ÇAĞLAR/ÖZDAMAR, s. 512; ÇEBİ, s. 42; PULAŞLI, *Şirketler Genel*, s. 788; PULAŞLI Hasan, PULAŞLI Hasan, *Şirketler Hukuku Şerhi*, C. 3, Ankara 2018, s. 2728.

¹² AYHAN/ÇAĞLAR/ÖZDAMAR, s. 512; YARALI, s. 41.

¹³ KAYA, s. 139; Yargıtayın bir kararına göre: "...Bir sermaye şirketi türü olan limited şirketlerde ortaklar açısından sınırlı sorumluluk ilkesi geçerli olup, ortağın asıl borcu, taahhüt ettiği sermayeyi ödemektir. Sermaye borcunu tam olarak yerine getiren ortağın sorumluluğu sona ermektedir. Türk Hukukunda ortaklar, limited şirketin borçlarından şahsen sorumlu değildirler. Ancak, sınırlı sorumluluk ilkesinin, ... istisnaları da mevcuttur. Bu istisnalardan biri de kamu borçlarından dolayı sorumluluk halidir..." Yargıtay 11. H.D., 13.01. 2015, E. 2014/1186 K. 2015/238; Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. H. D., 29.09.2014, E. 2014/7083 K. 2014/14814; Yargıtay 11. H. D. 23.11.2017, E. 2016/6164 K. 2017/ 6477 (www.lexpera.com.tr. E.T. 11.11.2021)

¹⁴ CONKER Aşkın, *Türk Vergi Hukukunda Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, İzmir 2015, s. 47; ŞENER Oruç Hami, *Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku*, Ankara 2017, s. 16.

¹⁵ RG., 08.12.2001, S. 24607.

¹⁶ RG., 01.11.2005, S. 25983 (Mükerrer).

Limited şirketler, tüzel kişiliği haizdir (TTK m. 125/1). Limited şirketin tüzel kişiliği haiz olmasının bazı sonuçları bulunmaktadır. Bu sonuçların en başında, ehliyet gelmektedir¹⁷. Limited şirketler, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun¹⁸ 48. maddesi çerçevesinde bütün haklardan yararlanabilir ve borçları üstlenebilir. Ancak cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı hak ve borçlara ehil olamazlar (TMK m. 48).

II. LİMİTED ŞİRKETİN ORGANLARI

Limited şirketlere ilişkin hükümler incelendiğinde, “*Şirketin Organları*” kenar başlığı altında genel kurul ve müdürler olmak üzere iki zorunlu organın düzenlendiği görülmektedir (TTK m. 616-635). Ancak Türk Ticaret Kanunu sisteminde şirketlerin ihtiyari organlara sahip olmasına bir engel bulunmamaktadır¹⁹.

Limited şirkette, genel kurul ve müdürler arasında hiyerarşik bir ilişki bulunmamaktadır²⁰. Organlar arasındaki ilişki, görev dağılımı ilişkisidir. Bu husus hem genel kurulun hem de müdürlerin devredilemez ve vazgeçilemez nitelikteki görev ve yetkileri açıkça düzenlenerek pekiştirilmiştir²¹. Bununla birlikte, TTK’nın 623. maddesinin 3. fıkrasına göre; “*Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler*”.

Bu açıdan limited şirketin zorunlu organları olan genel kurul ve müdürler kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez nitelikteki yetkileri ayrı maddelerde düzenlenmiş, kanunda ve şirket sözleşmesinde yönetime dair genel kurula verilmeyen

¹⁷ AYHAN/ÇAĞLAR/ÖZDAMAR, s. 508; PULAŞLI Hasan, *Şirketler Hukuku Şerhi*, C.1, Ankara 2018, s. 171.; BAHTİYAR Mehmet, *Ortaklıklar Hukuku*, İstanbul 2017, s. 4.

¹⁸ RG., 08.12.2001, S. 24607.

¹⁹ ÇEBİ, s.77; ŞENER, s. 517; TEKİNALP Ünal, *Sermaye Ortaklarının Yeni Hukuku*, İstanbul 2015, s. 584; YARALI, s. 46.

²⁰ ÖZKAN Gonca, Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi SBE, İstanbul 2019, s. 48; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, *Ortaklıklar II*, s. 523; TEKİNALP, s. 584.

²¹ ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 121; EKŞİ Dağlar, *Limited Şirketlerde Yönetim Organı: Müdür*, Ankara 2019, s. 64; PULAŞLI, *Şirketler Genel*, 845; TEKİNALP, s. 584.

yetki ve görevler için TTK'nın 623. maddesinin 3. fıkrası uyarınca müdürler kurulunun yetkili olduğu ifade edilmiştir.

B. GENEL KURUL

Genel kurul, limited şirketin zorunlu organlarından olup şirket sözleşmesi ve kanun ile belirlenen yetkiler ve görevler çerçevesinde, pay sahiplerinin şirket ile ilgili haklarını kullandığı organdır. TTK'nın 616. maddesinde genel kurulun devredilemez nitelikteki yetkileri düzenlenmiştir. Buna göre;

“Genel kurulun devredilemez yetkileri şunlardır:

- a) Şirket sözleşmesinin değiştirilmesi.*
- b) Müdürlerin atanmaları ve görevden alınmaları.*
- c) Topluluk denetçisi ile denetçilerin atanmaları ve görevden alınmaları.*
- d) Topluluk yılsonu finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun onaylanması.*
- e) Yılsonu finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun onaylanması, kâr payı hakkında karar verilmesi, kazanç paylarının belirlenmesi.*
- f) Müdürlerin ücretlerinin belirlenmesi ve ibraları.*
- g) Esas sermaye paylarının devirlerinin onaylanması.*
- h) Bir ortağın şirketten çıkarılması için mahkemedan istemde bulunulması.*
- ı) Müdürün, şirketin kendi paylarını iktisabı konusunda yetkilendirilmesi veya böyle bir iktisabın onaylanması.*
- i) Şirketin feshi.*
- j) Genel kurulun kanun veya şirket sözleşmesi ile yetkilendirildiği ya da müdürlerin genel kurula sunduğu konularda karar verilmesi”.*

Bazı yetkilerin ise genel kurul dışındaki bir organ tarafından kullanılması mümkündür. Ancak şirket sözleşmesinde aksinin öngörülmesi halinde, bu yetkiler de genel kurulun devredilemez yetkileri hâline gelmektedir. TTK'nın 616. maddesinin 2. fıkrasına göre;

“Aşağıda sayılanlar, şirket sözleşmesinde öngörüldükleri takdirde genel kurulun devredilemez yetkileridir:

a) Şirket sözleşmesi uyarınca genel kurulun onayının arandığı hâller ile müdürlerin faaliyetlerinin onaylanması.

b) Önerilmeye muhatap olma, önalım, geri alım ve alım haklarının kullanılması hakkında karar verilmesi.

c) Esas sermaye payları üzerinde rehin hakkı kurulmasına ilişkin onayın verilmesi.

d) Yan edim yükümlülükleri hakkında iç yönerge çıkarılması.

e) Şirket sözleşmesinin 613 üncü maddenin dördüncü fıkrası uyarınca ortakların onayını yeterli görmemesi hâlinde, müdürlerin ve ortakların şirkete karşı bağlılık yükümü veya rekabet yasağı ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunabilmelerinin onayı için gereken iznin verilmesi.

f) Bir ortağın şirket sözleşmesinde öngörülen sebeplerden dolayı şirketten çıkarılması.”

Genel kurul, kendisine yüklenen görevleri yerine getirebilmek için olağan ve olağanüstü toplanabilir. Her yıl hesap döneminin sona ermesinden itibaren üç ay içinde, olağan genel kurul toplantısı yapılır (TTK m. 617/1). Bunun dışında, şirket sözleşmesi uyarınca ve gerektiğinde genel kurul olağanüstü toplantıya da çağrılabilir (TTK m. 617/1). Belirtilmelidir ki, olağan genel kurul toplantısı dışındaki bütün toplantılar olağanüstü genel kurul toplantısıdır²².

Genel kurul, fiziksel olarak toplanabileceği gibi ortaklardan birinin gündem maddesi ile ilgili önerisine diğer ortakların yazılı onayları alınmak suretiyle de (sirküler yoluyla) toplanabilir (TTK m. 617/4). Fiziksel olarak yapılan bir genel kurul toplantısına, şirket sözleşmesinde bu yönde hüküm bulunması şartıyla, elektronik olarak katılmak mümkündür (TTK m. 1527/1).

²² ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 12; EKŞİ, s. 64; PULAŞLI, *Şirketler Genel*, s. 845.

Tek ortaklı limited şirketlerde, bu ortak genel kurulun bütün yetkilerini haizdir. Ancak bu ortağın genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerli olabilmesi için yazılı olmaları şarttır (TTK m. 616/3).

Genel kurul, kural olarak müdürler tarafından toplantıya çağrılır (TTK m. 617/1). Birden fazla müdür bulunması halinde, genel kurul toplantısı yapılmasına, müdürler kurulu kararı verir. Bu durumda genel kurulu toplantıya çağırma yetkisi müdürler kurulu başkanındadır²³.

Ayrıca, sermayenin en az onda birini oluşturan pay sahipleri de müdürlerden, yazılı olarak gerekli sebepleri ve gündemi belirterek, genel kurulu toplantıya çağırmasını isteyebilir (TTK m. 617/3 atfıyla m. 411/1). Müdürler, bu çağrıyı kabul ettiği takdirde, genel kurul en geç kırkbeş gün içinde yapılacak şekilde toplantıya çağrılır; aksi halde, çağrı istem sahiplerince yapılır (TTK m. 617/3 atfıyla m. 411/4). Bu durumda, pay sahiplerinin çağrı istemi müdürler tarafından reddedildiği veya isteme yedi iş günü içinde cevap verilmediği takdirde aynı pay sahiplerinin başvurusu üzerine genel kurulun toplantıya çağrılmasına şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi karar verir (TTK m. 617/3 atfıyla m. 412/1).

C. MÜDÜR/MÜDÜRLER KURULU

1. Genel Olarak

“Müdür” kelimesi Arapça kökenli olup “idare eden, yöneten” anlamına gelmektedir²⁴. Limited şirketlerde yönetim ve temsil yetkisi müdürlere verilmiştir (TTK m. 623/1). Limited şirkette müdürler, yönetim ve temsil başlığı altında TTK’nın 623 ilâ 630. maddelerinde düzenlenmiştir. Müdürlere ilişkin temel düzenleme, TTK’nın 623. maddesinde yer almaktadır. TTK’nın 623. maddesinin 1. fıkrasına göre, şirketin yönetim ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. Müdürün şirket içinden veya şirket dışından olmasına herhangi bir engel bulunmamaktadır. Ancak en az bir ortağın, şirketi yönetim ve temsil yetkisini haiz olması gerekmektedir (TTK m. 623/1).

²³ ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 188; ÇEBİ, s. 8.

²⁴ DEVELLİOĞLU Ferit, *Osmanlıca ve Türkçe Yazışma Sözlüğü*, Ankara 1964, s. 267.

Müdür, kuruluş aşamasında şirket sözleşmesiyle (TTK m. 576/1-d); sonrasında ise genel kurul kararı ile belirlenir (TTK m. 616/1-b). Birden fazla müdür olması halinde yönetim ve temsil organı, “müdürler kurulu” ismini alır (TTK m.624/1). Bu durumda TTK’nın 624. maddesinin 1. fıkrasına göre, müdürlerden biri, şirketin ortağı olup olmadığına bakılmaksızın, genel kurul tarafından müdürler kurulu başkanı olarak atanır.

Müdür, gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir. Ancak tüzel kişi müdür olduğu takdirde, tüzel kişi bu görevi kendi adına yerine getirecek bir gerçek kişi belirler (TTK m. 623/2). Belirlenen kişi ticaret siciline tescil edilir. Bu gerçek kişi, sorumluluğu tüzel kişiye ait olmak üzere, müdürler kurulunda müdür sıfatıyla müdürlük hak ve yetkilerini kullanır²⁵.

Müdürlere ilişkin TTK 623. maddesinde gerçek ve tüzel kişi müdürlere değinildiği halde, müdürlerin ehliyetinin ne olması gerektiği hususunda bir açıklama yapılmamıştır. Öğretideki hâkim görüş, anonim şirkete ilişkin hükümlerden yola çıkılarak müdür olacak kişinin tam fiil ehliyetli olması gerektiği yönündedir²⁶. Bunun sebebi, tam ehliyetli kişilerin kendi filleriyle hak edinebilmesi ve borç altına girebilmesidir²⁷. Öğretide, kendisine oy danışmanı atanmış olan sınırlı ehliyetlilerin, gerçek manada ehliyetinin sınırlı olmadığı, neredeyse tam ehliyetli olduğu gerekçesiyle müdürlük yapabileceği ifade edilmektedir²⁸.

2. Müdürlük Sıfatının Kazanılması

Müdür, şirketin kuruluş aşamasında şirket sözleşmesiyle (TTK m. 576/1-d); belirlenir (TTK m. 616/1-b).

Şirket sözleşmesinde, müdürlerin ad soyad, unvan ve vatandaşlık bilgilerinin yer alması zorunludur (TTK m. 576). Ayrıca şirket sözleşmesinin, ticaret siciline tesvil ve ilan edileceği düzenlenmiştir.

²⁵ ÇEBİ, s. 128; GÜNER Temel, *Limited Şirket Müdürlerinin Sorumluluğu* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi SBE, Konya 2018, s. 15; ŞENER, *Limited Ortaklıklar*, s. 647.

²⁶ CEYLAN Nurgül, “*Limited Şirketin Temsili*”, *Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi*, S. 2, 2014, sa. 59-89, s. 61; GÜNER, s. 7; ŞENER, s. 18.

²⁷ GÜNER, s. 7.

²⁸ KARAAHMETOĞLU İsmail Özgün, *Limited Şirketin Temsili*, Ankara 2018, s. 36.

Müdür, şirket kurulduktan sonra ise genel kurul kararı ile belirlenir (TTK m. 616/1-b). Müdürün atanması veya görevden azledilmesi, genel kurulun devredilemez yetkisidir. Genel kurulda, müdür seçimi için özel bir karar yeter sayısı öngörülmemiştir. Bu açıdan müdürün seçilmesi için, genel kurul toplantısında temsil edilen oyların salt çoğunluğu yeterlidir.

Müdürlük sıfatının kazanılması ticaret siciline tescil ve TTSG’de ilan edilmelidir. Ancak buradaki tescil ve ilan müdürlük sıfatının kazanılmasında kurucu özellik taşımamaktadır. Buradaki tescil ve ilan açıklayıcı mahiyettedir²⁹. Müdürlük sıfatı, müdürün seçimine ilişkin genel kurul kararı ile veya şirket sözleşmesindeki atama ile veya bunların kabulü ile başlamaktadır³⁰.

3. Şirket ile Müdür Arasındaki İlişkinin Hukuki Mahiyeti

Limited şirket ile müdür arasındaki ilişkinin hukuki mahiyeti konusunda Türk Ticaret Kanunu’nda bir açıklık yoktur. Bu durumda anonim şirket ile yönetim kurulu arasındaki ilişki esas alınarak bir sonuca ulaşılmaya çalışılabilir³¹.

Konu öğretilerde tartışmalıdır. Öğretilerdeki hâkim görüş, bu ilişkinin bir sözleşme ilişkisi olduğu yönündedir³².

Türk Borçlar Kanununun³³ 1. maddesine göre; “*Sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur*”. Bu açıklamalardan birincisine öneri, ikincisine ise kabul denir³⁴. Buna göre, yönetim kurulu üyesinin şirket sözleşmesiyle atanması hâlinde, şirket sözleşmesine düşülen kayıt, bir başka deyişle şirket sözleşmesiyle atama işlemi, sözleşmenin öneri unsurunu

²⁹ ÇEBİ, s. 131; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, *Ortaklıklar Hukuku I*, s. 407.

³⁰ ÇEBİ, s. 131; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, *Ortaklıklar Hukuku I*, s. 407.

³¹ KARAAHMETOĞLU, s. 75.

³² ANSAY Tuğrul, *Anonim Şirketler Hukuku*, Ankara 1982, s. 102; İMREGÜN Oğuz, *Anonim Ortaklıklar*, İstanbul 1974, s. 156; YÖRDEM Yılmaz, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğunda Farklaştırılmış Teselsül İlkesi*, Ankara 2017, s. 29.

³³ RG., 04.02.2011, S. 27836.

³⁴ EREN Fikret, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2019, s. 276; KILIÇOĞLU, M. Ahmet, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2019, s. 84.

oluşturmaktadır³⁵. Kişinin açık veya örtülü kabulü ile de sözleşme kurulmuş olur³⁶. Üyenin genel kurul tarafından seçilmesi hâlinde ise, genel kurulda alınan atama kararı, sözleşmenin öneri kısmını oluşturur. Burada da kişinin açık veya örtülü kabulü ile sözleşme kurulmuş olur³⁷.

Azınlıkta kalan diğer bir görüşe göre ise yönetim kurulu üyesi ile anonim şirket arasındaki ilişki, sözleşme benzeri bir hukuki ilişkidir³⁸. Bu görüşe göre, şirketlerde genel kurul bir iç organdır ve şirketi temsil yetkisini haiz değildir³⁹. Bu nedenle de yönetim kurulu adayına öneride bulunamaz⁴⁰. Ayrıca şirket sözleşmesinde yer alan atama kararı ve genel kurulun seçim kararı öneri olarak değerlendirilemez⁴¹.

Yönetim kurulu üyesi ile şirket arasındaki ilişkinin sözleşme olduğunun kabulü hâlinde, bu sözleşmenin hukuki niteliğinin ne olduğu sorusu gündeme gelmektedir. Öğretide ileri sürülen görüşler üçe ayrılarak incelenebilir.

Bir görüşe göre, bu sözleşme bir hizmet sözleşmesidir⁴². Hizmet sözleşmesi, iş görme, süre, ücret ve bağımlılık unsurları üzerine kuruludur. Müdürler de görevleri sırasında yaptıkları iş karşılığında, başka bir deyişle iş görme karşılığında ücret alırlar. Bu nedenle, şirket ile müdür arasındaki sözleşme bir hizmet sözleşmesidir⁴³. Bu görüşe göre, şirket işveren sıfatıyla müdüre emir ve talimat verme yetkisini haiz olup müdür şirkete bağımlı olarak çalışmaktadır. Ancak belirtilmelidir ki, müdürlerin şirketten talimat aldığı yönündeki bu düşünce, aradaki ilişkinin hizmet sözleşmesi olduğu

³⁵ İMREGÜN, *Anonim Ortaklıklar*, s. 156; İMREGÜN Oğuz, *Kara Ticareti Hukuku Dersleri*, Filiz Kitabevi, İstanbul 2005, s. 331; UÇAR Salter, *Hukukumuzda Yönetim Kurulu ve Denetçiler İle Sorumluluk Halleri*, İstanbul 1994, s. 78.

³⁶ GÜNEY AKDAĞ Necla, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu*, İstanbul 2016, s. 20; İMREGÜN, *Anonim Ortaklıklar*, s. 156; SALTER, s. 78; YÖRDEM, s. 31.

³⁷ YÖRDEM, s. 31.

³⁸ PLÜSS Adrian, *Die Rechtstellung des Verwaltungsratsmitgliedes*, Zürich 1990, Aktaran: YILDIRIM Ali Haydar, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre, Limited Ortaklıklarda Müdürün Hukuki Durumu*, İzmir 2008, s. 29.

³⁹ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 523.

⁴⁰ YILDIRIM, s. 30.

⁴¹ YILDIRIM, s. 30.

⁴² İMREGÜN, *Anonim Ortaklıklar*, s. 199; KARAAHMETOĞLU, s. 79; KARACA Bedir, *Anonim Ortaklıklarda Müdürler ve Hukuki Sorumlulukları*, İstanbul 2010, s. 41.

⁴³ İMREGÜN, *Anonim Ortaklıklar*, s. 199; KARACA, s. 41; TEKİNALP, s. 276.

yönündeki görüşün zayıf noktasıdır⁴⁴. Hizmet sözleşmesinin esaslı unsuru olan ücret, müdür ve şirket arasındaki ilişkide esaslı unsur teşkil etmemektedir⁴⁵. Bu da bir diğer zayıf noktadır.

İkinci bir görüşe göre, şirket ile üye arasındaki ilişki sui generis bir sözleşmedir⁴⁶. Bu görüşe göre, müdür ile şirket arasındaki sözleşme ne hizmet sözleşmesine ne de vekalet sözleşmesine benzemektedir. Bu nedenle, bu sözleşme sui generis niteliktedir⁴⁷. Üye ile şirket arasındaki ilişkinin esas unsurları kanun ve esas sözleşmeyle çizildiğinden, uyuşmazlık çıkması hâlinde vekalet sözleşmesi hükümleri dikkate alınarak bir çözüme ulaşılmalıdır⁴⁸.

Bizim de katıldığımız üçüncü görüşe göre ise, yönetim kurulu ile şirket arasındaki sözleşme bir vekalet sözleşmesidir⁴⁹.

Müdür ile şirket arasındaki ilişkinin vekalet sözleşmesi olduğu yönündeki görüşün en büyük dayanağı, TBK'nın 502. maddesi hükmüdür. Buna göre, vekaletle ilişkin hükümler, niteliklerine uygun düştükleri ölçüde, kanunda düzenlenmemiş olan iş görme sözleşmelerine de uygulanmaktadır. Müdür ile şirket arasındaki sözleşme, her ne kadar kendine özgü nitelikler barındırsa da kanunda düzenlenmemiş bir iş görme sözleşmesidir. Bu nedenle, bu sözleşmeye niteliğine uygun düştüğü ölçüde vekalet sözleşmesi hükümleri uygulanacaktır.

Bu görüşün kanuni dayanakları olarak TTK 'nın 126. maddesi ve TBK'nın 630. maddesi hükümleri de gösterilebilir. TTK'nın 126. maddesine göre; “*Her şirket türüne özgü hükümler saklı kalmak şartıyla, Türk Medenî Kanununun tüzel kişilere ilişkin genel hükümleri ile bu Kısımda hüküm bulunmayan hususlarda Türk Borçlar Kanununun adi şirkete dair hükümleri her şirket türünün niteliğine uygun olduğu oranda, ticaret şirketleri hakkında da uygulanır*”. TTK'da, limited şirket ile müdür

⁴⁴ GÜNEY AKDAĞ, s. 281.

⁴⁵ GÜNEY AKDAĞ, s. 281; ANSAY, s. 103.

⁴⁶ AYHAN/ÇAĞLAR/ÖZDAMAR, s. 305.

⁴⁷ AYHAN/ÇAĞLAR/ÖZDAMAR, s. 305.

⁴⁸ YÖRDEM, s. 37.

⁴⁹ EKŞİ, s. 50; İMREGÜN, *Kara Ticareti Hukuku Dersleri*, s. 331; YARALI, s. 56.

arasındaki hukuki ilişkinin niteliğine ilişkin açık bir hüküm yer almamaktadır. TMK’da bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, TBK’nın adi şirkete ilişkin hükümleri söz konusu hüküm uyarınca, limited şirketlere niteliğine uygun düştüğü oranda uygulanabilir. TBK’nın 630. maddesinde adi şirketlerde yönetici ortak ile diğer ortaklar arasındaki ilişkinin, kural olarak vekalet sözleşmesine ilişkin hükümlere tabi olduğu belirtilmiştir. Bu kuralın limited şirketlere kıyasen uygulanmasına bir engel bulunmamaktadır. Dolayısıyla, TTK’nın 126. maddesi ve TBK’nın 630. maddesi hükümleri çerçevesinde limited şirket ile müdürler arasındaki ilişkinin vekalet ilişkisi olduğu söylenebilir.

Özetlemek gerekirse, öğretide anonim şirketle yönetim kurulu üyeleri arasındaki ilişkinin vekalet sözleşmesi olduğu kabul edilmektedir. Anonim şirketlerden kıyasla limited şirkette de müdür ve şirket arasındaki ilişki vekalet sözleşmesi olarak değerlendirilmektedir⁵⁰. Böylece kusur ve özen borcunun tespitinde, müdür vekalet sözleşmesindeki vekil gibi düşünülmektedir⁵¹.

4. Görev ve Yetkileri

Müdürlerin görev ve yetkileri, ana hatlarıyla TTK’nın 625. maddesinde düzenlenmiştir. Bunun dışında, anonim şirketlerde yönetim kurulunun görev ve yetkilerine ilişkin bazı hükümlere de atıflar bulunmaktadır. TTK’nın 625. maddesinde müdürlerin devredilemez ve vazgeçilemez yetkilerine yer verilmiştir. TTK’nın 625. maddesinin 1. fıkrasına göre;

“Müdürler, aşağıdaki görevlerini ve yetkilerini devredemez ve bunlardan vazgeçemezler:

- a) Şirketin üst düzeyde yönetilmesi ve yönetimi ve gerekli talimatların verilmesi.*
- b) Kanun ve şirket sözleşmesi çerçevesinde şirket yönetim örgütünün belirlenmesi.*
- c) Şirketin yönetimi için gerekli olduğu takdirde, muhasebenin, finansal denetimin ve finansal planlamanın oluşturulması.*

⁵⁰ ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 171; ÇEBİ, s. 127; EKŞİ, s. 50; YARALI, s. 56-57.

⁵¹ ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 171; ÇEBİ, s. 127; EKŞİ, s. 50; YARALI, s. 56-57.

d) Şirket yönetiminin bazı bölümleri kendilerine devredilmiş bulunan kişilerin, kanunlara, şirket sözleşmesine, iç tüzüklere ve talimatlara uygun hareket edip etmediklerinin gözetimi.

e) Küçük limited şirketler hariç, risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması.

f) Şirket finansal tablolarının, yıllık faaliyet raporunun ve gerekli olduğu takdirde topluluk finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun düzenlenmesi.

g) Genel kurul toplantısının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi.

h) Şirketin borca batık olması hâlinde durumun mahkemeye bildirilmesi.”

5. Müdürün Hakları ve Yükümlülükleri

Limited şirket müdürünün yükümlülükleri ve hakları TTK’ nın 626 ve 627. maddelerinde düzenlenmiştir. Müdürün sorumluluğunun belirlenmesi hususunda aşağıda ele alacağımız müdürün hak ve yükümlülükleri önemlidir.

a. Müdürün Hakları

Müdürlerin hakları, mali haklar, yönetim ve temsil hakkı ile bilgi alma ve inceleme hakkı olmak üzere üçe ayrılarak incelenebilir.

aa. Mali Haklar

Müdürler, ücret, kâr payına katılma ve huzur hakkı gibi mali haklara sahiptirler⁵². Ancak müdürlerin mali haklarına ilişkin düzenleme yapma yetkisi, genel kurulun devredilemez ve vazgeçilemez yetkilerindedir (TTK m. 616/1-f). Bu yetkinin, devredilemez ve vazgeçilemez şekilde genel kuruluna verilmesinin sebebi, müdürlerin kendi çıkarları doğrultusunda şirket aleyhine hareket etmelerini önlemektir⁵³. Bu durum, sermayenin korunması ilkesinin de bir gereğidir⁵⁴.

⁵² ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s.186; ÇEBİ, s. 137-139; ŞENER, s. 740.

⁵³ ŞENER, s. 742.

⁵⁴ ŞENER, s. 742.

Ücret, aylık veya yıllık belirlenebileceği gibi bunlar dışında belirli süreler için belirli bir miktar olarak da kararlaştırılabilir⁵⁵. Birden fazla müdür bulunması hâlinde, her müdür için farklı ücret belirlenmesi mümkündür⁵⁶.

Müdürlere, ücret, ücretle birlikte kâr payı veya yalnızca kâr payı da verilebilir. Kârdan pay verilmesi, şirketin sıkıntılı veya başarılı dönemlerinde, şirketin az zararla süreci tamamlamasını sağlayan veya şirket başarısına katkısı olan müdürlere, kârın belli bir oranının verilmesidir⁵⁷. Kârdan pay verme uygulaması, müdürün başarısını destekleyici, başarısızlığını da cezalandırıcı bir özellik taşıdığından tercih edilmektedir. Ancak belirtilmelidir ki, müdürlere kârdan pay verilebilmesi için, öncelikle şirket sözleşmesinde bu hususun belirtilmiş olması ve kâr dağıtımı yönünde bir genel kurul kararının alınmış olması gerekir⁵⁸.

Bütün bunların yanında, müdürlere katıldıkları her toplantı için huzur hakkı verilmesi de mümkündür.

bb. Temsil Hakkı ve Yetkisi

aaa. Genel Olarak Temsil

Temsil, dış ilişkide üçüncü kişilere yöneltilen irade açıklaması ile temsil olunanı hak sahibi veya borçlu yapabilme yetkisidir⁵⁹. İrade açıklamasında bulunmak veya muhatap olmak bakımından temsil ikiye ayrılır. Buna göre, İrade açıklamasında

⁵⁵ ÇEBİ, s. 137; SÖĞÜT Yudum, Limited Şirkette Müdür ve Hukuki Sorumluluğu (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi SBE, Antalya 2021.s. 29; ŞENER, s. 744; YÜCE, s. 85.

⁵⁶ ÇEBİ, s. 137.

⁵⁷ SÖĞÜT, s. 29; ŞENER, s. 745.

⁵⁸ AYHAN/ÇAĞLAR/ÖZDAMAR, s. 319; ÇEBİ, s. 137; ŞENER, s. 745; YÜCE, s. 114-115.

⁵⁹ CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Ankara 2006, s. 7; VON TUHR Anderes, Çevirmen: EDEGE, Cevat, *Borçlar Hukuku C:1-2*, Ankara 1983, s. 314.

bulunmak suretiyle ortaya çıkan temsile, aktif temsil; yöneltilen irade açıklamasına muhatap olmak suretiyle ortaya çıkan temsile ise pasif temsil denir⁶⁰.

Limited şirketlerde temsil yetkisi, kural olarak müdürlere aittir (TTK m. 623/1). Ancak temsil yetkisi, ticari temsilci veya ticari vekil gibi tacir yardımcıları tarafından, tasfiye hâlinde tasfiye memurları tarafından, kayyım atanmışsa kayyımlar tarafından kullanılır. Limited şirketlerde temsil yetkisinin kapsamına, yetkinin sınırlandırılmasına, imzaya yetkili olanların belirlenmesine, imza şekli ile bunların tescil ve ilanına, anonim şirketlere ilişkin hükümler kıyasen uygulanır (TTK m. 629/1). Bu açıdan limited şirketlerde temsil hak ve yetkisine ilişkin özel bir düzenleme yapılmamıştır. Anonim şirketlere ilişkin hükümler limited şirketler için de geçerlidir.

bbb. Temsil Hak ve Yetkisinin Sınırlandırılması

6762 sayılı TTK döneminde, Kanun'un 137. maddesi uyarınca ticaret şirketlerinin ehliyeti şirketin işletme konusu ile sınırlıydı. Öğretide “ultra vires ilkesi” olarak da anılan bu düzenleme sebebiyle, şirket temsilcilerinin de yetkisinin işletme konusu ile sınırlı olduğu ifade edilmekteydi⁶¹. 6102 sayılı TTK’da şirketlerin ehliyetini işletme konusu ile sınırlandıran bir hükme yer verilmemiş, hatta TTK’nın 125. maddesinin 2. fıkrasında, ticaret şirketlerinin cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehil oldukları açıkça belirtilmiştir. Bunun bir sonucu olarak da şirket temsilcilerinin temsil yetkisi, kural olarak işletme konusu gibi herhangi bir hususla sınırlandırılmaz. Limited şirketlerde de yönetim ve temsil organı müdürler, haiz oldukları temsil yetkisi çerçevesinde, kural olarak bütün işlemleri yapabilirler. Ancak burada, temsil hak ve yetkisinin sınırlandırılmasına da değinmek gerekir.

Anonim şirketlerde temsil yetkisinin düzenlendiği TTK’nın 370. maddesine göre; esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden

⁶⁰ CONKER, s. 26; ÇEBİ, s. 162; EREN, s. 484; GÜNAY Yavuz Selim, *Anonim Şirketlerin Temsili*, İstanbul 2018, s. 10; KOCAYUSUFPAŞAOĞLU Necip /HATEMİ Hüseyin/SEROZAN Rona/ARPACI Abdulkadir, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, C. 1, İstanbul 2017. s. 634; OĞUZMAN M. Kemal/ÖZ M. Turgut, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, C. 1, İstanbul 2019, s. 242; ŞENER, s. 691; VON TUHR, s. 314-315; TERCIER Pierre/PICHONNAZ Pascal/DEVELİOĞLU, H. Murat, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul 2016, s. 125.

⁶¹ EKŞİ, s. 105; AYHAN/ÇAĞLAR/ÖZDAMAR, s. 532; YÖRDEM, s. 106.

oluşmuyorsa, temsil yetkisi “çift imza” ile kullanılır. Bu kural, limited şirketler hakkında da geçerlidir. Zira TTK’nın 629. maddesine göre, limited şirketlerde temsil konusunda imzaya yetkili olanların belirlenmesine ve imza şekline, anonim şirketlere ilişkin hükümler kıyasen uygulanır. Belirtilmelidir ki, çift imza kuralı, temsil yetkisine getirilmiş bir sınırlama olmayıp sermaye şirketlerinde temsil yetkisinin kullanım şeklidir.

Müdürlerin haiz oldukları bu temsil yetkisi, iki şekilde sınırlandırılabilir. Bu sınırlandırmalardan bir tanesi birlikte imza yoluyla temsil iken, diğeri şube işleriyle sınırlandırmadır⁶². Ancak bu sınırlamaların üçüncü kişilere karşı geçerli bir şekilde hüküm ve sonuçlarını doğurabilmesi için ticaret siciline tescil ve ilan edilmeleri gerekir. Söz konusu sınırlamaların tescil ve ilan edilmemesi halinde, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilmesi mümkün değildir (TTK m. 36/4). Bunlar dışındaki diğer sınırlamalar, ticaret siciline tescil ve ilan edilmiş olsalar dahi iyiniyetli üçüncü kişilere karşı ileri sürülemezler (TBK m. 594/4). Sadece iç ilişkide, şirket ile müdürler arasında rücu söz konusu olabilir⁶³.

Müdürün temsil yetkisinin sınırlandırılmasını birlikte temsil ve temsil yetkisinin yer itibari ile sınırlandırılması olmak üzere iki başlıkta incelemek mümkündür.

i. Birlikte Temsil

Limited şirketlere ilişkin hükümlerde, müdürlerin temsil yetkisinin birlikte imzayla sınırlandırılabilmesine ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak TTK’nın 370. maddesinde yer alan “*esas sözleşmede aksi öngörülmemişse ... temsil yetkisi çift imza ile kullan(ılır)*” ifadesinden hareketle (TTK m. 629/1), böyle bir sınırlamanın mümkün olduğu anlaşılmaktadır. TTK’nın 371. maddesinin 3. fıkrasında yer alan, “*temsil yetkisinin ... birlikte kullanılmasına ilişkin ... sınırlamalar*” ile kastedilen de birlikte temsildir ve bu hüküm TTK’nın 629. maddesinin 1. fıkrası uyarınca limited şirketler hakkında da geçerlidir. Ayrıca ticari temsilcinin temsil yetkisinin sınırlandırılmasına ilişkin TBK’nın 549. maddesinde de burada kıyasen uygulanabileceği ileri sürülebilir. Zira müdürler, limited şirketin kanuni temsilcisidir.

⁶² CEYLAN, s. 69; EKŞİ, s. 107; ŞENER, s. 709.

⁶³ CEYLAN, s. 72.

TBK'nın 549. maddesinin 2. fıkrasına göre, temsil yetkisi, birden çok kişinin birlikte imza atma koşuluyla sınırlandırılabilir. Bu gerekçelerle, limited şirket müdürlerinin temsil yetkisini, birlikte temsil yoluyla sınırlandırmak mümkündür.

Temsil usulünün geçerliliğinin, sayıca iki veya daha fazla müdürün imza yetkisini birlikte kullanmalarına bağlanmasına ya da imza yetkisini kullanacak müdürlerden en az birinin belirlenmesine temsil yetkisinin birlikte temsil yoluyla sınırlanması denir. Öğretide birlikte temsil, “birlikte hareket kaydı” olarak da isimlendirilmektedir⁶⁴.

Birlikte temsil, çift imza kuralından farklıdır. Çift imza kuralına göre, birden fazla müdür varsa, şirketi temsilen bir işlem yapılabilmesi için en az iki müdürün imza atması gerekmektedir. Çift imza kuralı, bu müdürlerin kim olması gerektiği gibi herhangi bir sınırlama içermemektedir. Birlikte temsil ise, temsil yetkisine getirilmiş bir sınırlamadır. Örneğin, beş müdürün bulunduğu bir limited şirkette hukuki işlemlerin şirketi bağlayabilmesi için en az üç müdür tarafından işlemin yapılması gerektiği veya işlemdeki imzalardan birinin Müdür (A)'ya ait olması gerektiği şeklindeki sınırlamalar birlikte temsil sınırlamasıdır.

Ancak bu sınırlamanın geçerli olarak üçüncü kişilere ileri sürülebilmesi için ticaret siciline tescil ve ilan edilmesi gerekir (TTK m. 629/1 atfıyla TTK m. 371/3).

ii. Temsil Yetkisinin Yer İtibari ile Sınırlandırılması

Limited şirketlerde müdürlerin temsil yetkisinin merkez veya şube işleriyle sınırlandırılması da mümkündür. Bu husus, TTK'nın 371. maddesinin 3. fıkrasında açıkça belirtilmiştir (TTK m. 629/1). TTK'nın 371. maddesinin 3. fıkrasına göre, temsil yetkisinin sadece merkezin veya şubenin işlerine özgülenmesi mümkündür. Ancak böyle bir sınırlamanın geçerli olarak üçüncü kişilere ileri sürülebilmesi için ticaret siciline tescil ve ilan edilmesi gerekir (TTK m. 629/1 atfıyla TTK m. 371/3).

cc. Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı

TTK'nın 644. maddesinin 1. fıkrasının c bendine göre; limited şirket müdürlerinin bilgi alma hakları için, anonim şirket hükümlerinden TTK'nın 392.

⁶⁴ YARALI, s. 79.

maddesi kıyasen uygulanır. Buna göre, her bir müdür şirketin tüm iş ve işlemleri hakkında bilgi isteyebilir, soru sorabilir ve inceleme yapabilir (TTK m. 392/1).

Müdürlerin, bilgi alma ve inceleme hakkı sınırlandırılmaz ve kaldırılamaz; ancak, şirket sözleşmesiyle veya müdürler kurulunun alacağı bir kararla, müdürlerin bilgi alma ve inceleme hakkı genişletilebilir (TTK m. 392/6).

b. Müdürlerin Yükümlülükleri

aa. Özen Borcu

Limited şirketlerde müdürlerin özen borcu, TTK'nın 626. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, müdürler, görevlerini tüm özeni göstererek yerine getirmekle yükümlüdürler. “Özen”, iş ve işlemlerde gösterilmesi gereken dikkati, ciddiyeti ve bilimselliği ifade eder. Bir karar alınmadan önce pazar araştırması, finansal durum değerlendirmesi, borçlara ve etİge uygunluk incelemesi yapılması bilimselliğin ve modern yönetim ilkelerinin gereğı olup, bu inceleme, araştırma ve değerlendirmeler özen kavramının tanımına dahildir⁶⁵.

bb. Eşit İşlem Yükümlülüğü

Eşit işlem yükümlülüğü, şirketler hukukunun taşıyıcı kolonlarından bir tanesi olup⁶⁶ limited şirketler bakımından TTK'nın 627. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “Müdürler ortaklara eşit şartlar altında eşit işlem yaparlar”. Bu yükümlülük, hem müdürlerin iş, işlem ve kararlarına yön vermekte hem de ilişkileri adalet temelinde düzenlemektedir⁶⁷.

Eşit işlem yükümlülüğüne ilişkin TTK'nın 627. maddesi, emredici nitelikte olup buna ilişkin kararlar TTK 391. maddesi uyarınca batıldır (TTK m. 644/1-c). Ayrıca eşit işlem yükümlülüğünün ihlali sebebiyle ortakların zarar görmesi de mümkündür.

⁶⁵ TTK m. 626/1'in Gerekçesi; DİNÇ Mutlu/ BAHADIR Çilem, *Gerekçeli Karşılaştırmalı Türk Ticaret Kanunu*, Ankara 2019, s. 606.

⁶⁶ TTK m. 627'nin Gerekçesi; DİNÇ/BAHADIR, s.607.

⁶⁷ TTK m. 627'nin Gerekçesi; DİNÇ/BAHADIR, s.607.

Bu zarar, doğrudan zarar(dır). Zarara uğrayan ortaklar, müdürlerden zararın tazminini talep edebilirler⁶⁸.

cc. Rekabet Yasağı

Limited şirketlerde müdürlerin rekabet yasağı TTK'nın 626. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre; “*Şirket sözleşmesinde aksi öngörülmemiş veya diğer tüm ortaklar yazılı olarak izin vermemişse, müdürler şirketle rekabet oluşturan bir faaliyette bulunamazlar. Şirket sözleşmesi ortakların onayı yerine ortaklar genel kurulunun onay kararını öngörebilir*”.

Müdürlerin davranışlarının rekabet yasağına aykırılık teşkil edip etmediğinin tespitinde bazı hususlar önem arz etmektedir. Öncelikle, rekabet yasağına aykırılıktan söz edebilmek için şirketin faaliyet alanı ile müdürün faaliyet gösterdiği alanın aynı olması gerekmektedir⁶⁹. Faaliyetlerin aynı alanda olup olmadığı belirlenirken, ticaret sicili kayıtlarından yararlanılabilir. İkinci olarak, rekabet yasağına aykırılığın tespitinde yer de önemlidir. Şirketin faaliyet gösterdiği yer ile müdürün faaliyet gösterdiği yer, birbirine rekabet oluşturmayacak derecede uzak ise rekabet yasağından söz edilemez⁷⁰.

TTK'nın 626. maddesinin 2. fıkrasında sadece rekabet yasağı düzenlenmiş, bu yasağın içeriği, boyutu, zaman açısından sınırları gibi ayrıntılara yer verilmemiştir. Öğretideki bir görüşe göre, bu konuda anonim şirketlerde yönetim kurulunun rekabet yasağına ilişkin TTK'nın 396. maddesinin kıyasen uygulanması gerektiği ifade edilmektedir⁷¹.

⁶⁸ ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 186.

⁶⁹ EKŞİ, s. 125; GÜNER, s. 89-90; ŞENER, s. 761-762.

⁷⁰ EKŞİ, s. 126; GÜNER, s. 92; ŞENER, s. 762.

⁷¹ ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 184.

6. Müdür Sıfatının Kaybedilmesi

Türk Ticaret Kanunu'nda limited şirket müdürlüğünü sona erdiren hâller açıkça düzenlenmemiştir. Öğretide, anonim şirket yönetim kurulu üyeliğini sona erdiren hâllerin limited şirketlerde de kıyasen uygulanabileceği belirtilmektedir⁷².

Limited şirkette müdürlük, kendiliğinden sona erebilir. Kendiliğinden sona erme; müdürün ölümü, ehliyetin kaybı, müdürlük için şirket sözleşmesinde aranan şartların kaybedilmesi, tüzel kişiliğin sona ermesi ile gerçekleşebilir⁷³. Bu tür durumlarda, müdürlük sıfatı kendiliğinden sona ermektedir⁷⁴. Bu gibi durumlarda ticaret siciline tescil ve ilan gibi herhangi bir işleme gerek olmaksızın müdürlük sıfatı sona ermektedir.

Müdürün istifa etmesi de mümkündür. İstifa, müdürün tek taraflı yenilik doğuran bir hak kullanarak şirketle arasındaki hukuki ilişkiye son vermesini ifade eder⁷⁵. İstifa, şirketin kabulüne bağlı bir hukuki işlem değildir, şirkete ulaşmakla iç ilişkide hüküm ve sonuçlarını doğurur⁷⁶.

Müdürlük görevinin genel kurul kararı ile sona erdirilmesi de mümkündür. Bu husus, TTK'nın 616. maddesinin 1. fıkrasında b bendinde açıkça belirtilmiştir. Müdürlük görevine genel kurul tarafından tek taraflı olarak son verilmesine azil denir⁷⁷. Azil, yenilik doğuran bir karar niteliğinde olup müdüre ulaşmakla iç ilişkide hüküm ve sonuçlarını doğurur⁷⁸.

Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilebilir (TTK m. 362/1). Limited şirketlerde ise böyle bir belirleme yapılmamıştır. Öğretide bir görüşe göre, anonim şirketlerdeki üç yıllık süreye ilişkin

⁷² ÇEBİ, s. 131.

⁷³ EKŞİ, s. 62; ÇEBİ, s. 131-132; PULAŞLI, *Şerh 2*, s. 1247.

⁷⁴ ÇEBİ, s. 131-132; EKŞİ, s. 62; PULAŞLI, *Şerh 2*, s. 1247.

⁷⁵ ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 172; ÇEBİ, s. 132; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, *Ortaklıklar II*, s. 518; PULAŞLI, *Şerh 2*, s. 1247; ŞENER, s. 785.

⁷⁶ ÇEBİ, s. 132; ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 172; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, *Ortaklıklar II*, s. 518; PULAŞLI, *Şerh 2*, s. 1247; ŞENER, s. 785.

⁷⁷ ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 171; ÇEBİ, s. 133; PULAŞLI, *Şerh 2*, s. 1249; YARALI, s. 84.

⁷⁸ ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 171; PULAŞLI, *Şerh 2*, s. 1250.

hükmün kıyasen limited şirketlere de uygulanması gerekmektedir⁷⁹. Öğretideki bir başka görüşe göre ise, limited şirkette müdürler için görev süresi üç yıla sınırlı değildir, görev süresi serbestçe belirlenebilir⁸⁰. Bir görüşe göre, müdürler, görev süresi tamamlandığında organ niteliğini kaybeder⁸¹. Bir başka görüşe göre ise, görev süresi tamamlanan müdürler, yeni müdürlerin seçimine kadar geçen sürede görevlerini ifaya devam eder⁸². Bir başka görüşe göre ise, müdürün süresi dolduğunda, görevi kendiliğinden sona erer⁸³.

III. LİMİTED ŞİRKETTE ORTAKLAR

Bu başlıkta ortaklık sıfatının kazanılması ve kaybedilmesi üzerinde durulacaktır.

A. ORTAKLIK SIFATININ KAZANILMASI

Limited şirkette ortaklık sıfatı aslen veya devren kazanılır. Aslen kazanma, kuruluşta, sermaye artırımında, birleşme ve bölünme halinde gerçekleşir. Devren kazanma ise iradi olarak gerçekleşebileceği gibi kanun hükmü sebebiyle de gerçekleşebilir⁸⁴.

Limited ortaklıkta bir ortak sahip olduğu payı başka bir ortağa ya da üçüncü bir kişiye devredebilir (TTK m. 595). Payın devri, devreden başka payı yoksa şirketten çıkmayı; payı devralan taraf için ise daha önceden payının olmaması durumunda ortaklık sıfatının kazanımını ifade etmektedir⁸⁵. Buna göre, esas sermaye payının devri borcunu doğuran işlem yazılı olarak yapılır ve tarafların imzaları noterce onaylanır (TTK m. 595/1). Burada işlemin yazılılık şartı ve noter onayı pay devrinin geçerlilik şartıdır. Şirket sözleşmesinde aksi öngörülmedikçe, esas sermaye payının devri için, ortaklar genel kurulunun onayı şarttır. Pay devri, bu onayla birlikte geçerli olur (TTK m. 595/2). Ticaret hukukunun genel ilkelerine göre limited şirkette TTSG’de pay

⁷⁹ ŞENER, 650.

⁸⁰ ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 167.

⁸¹ ŞENER, 650.

⁸² ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 167; ŞENER, s. 650.

⁸³ EKŞİ, s. 62.

⁸⁴ AYHAN/ÇAĞLAR/ÖZDAMAR, s. 540; ÇEBİ, s. 229; YARALI, s. 102.

⁸⁵ ÇAMOĞLU, *Limited Ortaklıklar*, s. 35.

devrine ilişkin ticaret siciline tescil ve TTSG’de yapılan ilan kurucu değil, bildiricidir⁸⁶. Ancak limited şirket ortaklarının amme borçlarından sorumluluğu hususunda TTSG’deki ilan tarihleri belirleyici olmaktadır⁸⁷.

Esas sermaye payının miras, mal rejimine ilişkin hükümler veya icra yoluyla geçmesi de mümkündür. Bu hallerde, payın geçişinde genel kurulun onayına gerek yoktur (TTK m. 596/1). Pay devri, bir kanun hükmü sebebiyle gerçekleşmektedir.

B. ORTAKLIK SIFATININ KAYBEDİLMESİ

Limited şirketlerde ortaklık sıfatının kaybı, öncelikle ortağın kendi iradesiyle gerçekleşebilir. Ortağın kendi iradesiyle şirketten ayrılmasına “çıkma” denir⁸⁸. Çıkma ile ortaklık sıfatı sona ermektedir. Çıkma, şirket sözleşmesinde hüküm bulunması, haklı bir nedenin bulunması veya genel kurul kararıyla mümkündür.

TTK’nın 638. maddesinin 1. fıkrasına göre, şirket sözleşmesiyle, ortaklara şirketten çıkma hakkı tanınabilir. Bu hakkın kullanılmasının, belirli şartlara bağlanmasına da bir engel yoktur (TTK m. 638/1). Her ortak, diğer ortakların rızasıyla da şirketten çıkabilir⁸⁹. Ortakların rızasının genel kurul kararı ile alınır. Ortaklıktan çıkma, genel kurul kararının alınmasıyla gerçekleşir. Rıza alınmadığı takdirde, ortak, haklı sebepleri göstererek mahkemeden şirketten çıkmasına karar verilmesini talep edebilir (TTK m. 638/2).

Ortaklık sıfatının kaybı, ortağın iradesi dışında da gerçekleşebilir. Bir ortağın iradesi dışında şirketten uzaklaştırılmasına “çıkarma” denir⁹⁰. Limited şirketlerde bir ortağın çıkarılabilmesi için ya şirket sözleşmesinde bir hüküm bulunmalıdır ya da haklı bir sebebin bulunması gerekir.

TTK’nın 640. maddesinin 1. fıkrasına göre, şirket sözleşmesiyle, bir ortağın genel kurul kararı ile şirketten çıkarılabileceği sebepler öngörülebilir. Ayrıca şirket,

⁸⁶ BOZKURT, s. 340.

⁸⁷ POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, *Ortaklıklar Hukuku II*, s. 434.

⁸⁸ AYHAN/ÇAĞLAR/ÖZDAMAR, s. 547; ÇEBİ, s. 245; ŞENER, s. 871; PULAŞLI, *Şirketler Genel*, s. 809.

⁸⁹ ÇEBİ, s. 245; YARALI, s. 106.

⁹⁰ ÇEBİ, s. 249; ŞENER, s. 898; PULAŞLI, *Şirketler Genel*, s. 809; PULAŞLI, *Şerh 3*, s. 2243.

haklı sebeplerin varlığı halinde ortağın şirketten çıkarılmasını mahkemeden isteyebilir (TTK m. 640/3).

IV. LİMİTED ŞİRKETTE KANUNÎ TEMSİLCİ VE DİĞER İLGİLİLER

Bu bölümde, limited şirkette temsil yetkisini haiz olanlar ile, bu yetkiye sahip olanlardan hangilerinin kanuni temsilci olarak değerlendirilebileceği, hangilerinin kanuni temsilci olarak değerlendirilemeyeceği ele alınmıştır.

A. TEMSİL KAVRAMI

Temsil kurumu, TBK'nın 40 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Temsil bir kişinin, hukuki hüküm ve sonuçları başkasına ait olmak üzere, başkasına adına veya hesabına hukuki işlem yapabilme yetkisidir⁹¹. Temsil kurumunda, temsil eden (temsilci), temsil olunan ve üçüncü kişi olmak üzere toplam üç taraf bulunmaktadır. Temsilci, kendisine verilen temsil yetkisine dayanarak temsil ettiği kişi adına bir irade açıklayarak veya karşı taraftan bir irade açıklamasına muhatap olarak hukuki işlemler yapar. Bu işlemlerden hasil olacak sonuçlar temsil edilen kişiye ait olur⁹².

Temsilcinin yetkisi bir kanun hükmünden ya da temsil ettiği kişinin istek veya iradesinden kaynaklanır⁹³. Bu açıdan temsil yetkisi, kaynağına göre iradî ve kanunî temsil olarak ikiye ayrılır. Kaynağını kişinin iradesinden alan temsile, iradî temsil; kaynağını kanundan alan temsile ise kanunî temsil denir⁹⁴. Temsilci yetkisini kanundan alıyorsa kanuni temsilci, iradeden alıyorsa iradi temsilcidir. Kanuni temsilcinin temsil yetkisinin sınırı ve kullanımı kanun koyucu tarafından düzenlenmiştir. Kanuni temsilci temsil ettiği kişinin istek ve talimatlarıyla bağlı değildir. Ancak iradi temsilci temsil ettiği kişinin isteklerine ve talimatlarına uymakla

⁹¹ CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 7; CEYLAN, s. 75; CONKER, s. 22; EREN, s. 477; OĞUZMAN/ÖZ, C. 1, s. 221.

⁹² EREN, s. 478; KILIÇOĞLU, s. 303; KOCAYUSUFPAŞAOĞLU/HATEMİ/SEROZAN/ARPACI, s. 622; OĞUZMAN/ÖZ, C. 1, s. 221.

⁹³ CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 7; EREN, s. 478; KILIÇOĞLU, s. 303; KOCAYUSUFPAŞAOĞLU/HATEMİ/SEROZAN/ARPACI, s. 622; OĞUZMAN/ÖZ, C. 1, s. 221.

⁹⁴ CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 7.

yükümlüdür. Aksi takdirde bu istek ve talimatlara uymayan davranışları için sorumluluğu doğacaktır⁹⁵.

Vergi borcu başta olmak üzere amme borçları ile ilgili yükümlülüklerin temsil yoluyla yerine getirilmesi mümkündür. Buradaki temsil iradî temsil olabileceği gibi kanuni temsil de olabilir⁹⁶. Mali hukuk mevzuatında kanunî temsile ilişkin ayrıntılı düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak iradî temsile ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu durum, öğretide iradî temsilin mali hukukta yasaklandığı şeklinde yorumlanmamış, bilakis iradî temsile ilişkin bir yasak bulunmadığından malî hukukta iradî temsilin mümkün olduğu yönünde değerlendirilmiştir⁹⁷.

Vergi hukukunda medeni hakları kullanma ehliyeti olmayanlar ile bu hakları kısıtlı olanların ve tüzel kişilerin vergi ödevlerini yerine getirmesinde kanuni temsil devreye girmektedir. Kısıtlıların ve tüzel kişilerin vergi ödevlerini yerine getirme yetkisi vergi kanunlarından doğmaktadır. Kanuni temsilci için bu yetki bir zorunluluktur. Bu zorunluluğa aykırı davranışın temsilciye yükleyeceği sorumluluk vergi kanunlarında hüküm altına alınmıştır. Kanuni temsilci ile temsil ettiği kişi arasındaki bağ; kan bağı, mahkeme kararı ya da sözleşme ile kurulabilir. Küçük ile annesi ya da babası arasındaki velayet ilişkisi kan bağına, kısıtlı ile vasisi arasındaki hukuki ilişki mahkeme kararına; limited şirket ile müdürler kurulu arasındaki hukuki ilişki sözleşmeye dayanmaktadır. Temsilcinin temsil ettiği kişi ile ilişkinin kaynağı kanuni temsilcinin niteliğini değiştirmemektedir. Çünkü temsil yetkisi ilişkiyi

⁹⁵ CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 7.

⁹⁶ CANDAN Turgut, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Güncellenmiş 3. Baskı, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara 2018, s. 23; KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara 2019, s. 169; ÖNCEL Mualla KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami/GÖKER Cenker, *Vergi Hukuku*, Ankara 2020, s. 79; YARALI, s. 61.

⁹⁷ AKSOY Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 2010, s. 40; ERGİNAY Akif, *Vergi Hukuku (İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi)*, Ankara 1988, s. 65; EŞGİN Osman, *Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin, Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi*, İstanbul 2017, s. 177; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 170; KIZILOĞLU/TAŞ, s. 38; MUTLUER M. Kâmil/DAYANÇ KUZUYİĞİTİ Nilay, *Vergi Hukuku Genel Ve Özel Hükümler*, Vergi Teorisi İle İlişkilendirilmiş, Ankara 2019, s. 136; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 79; ÖZKAN, s. 35.

oluşturan durumdan dolayı değil, bu durumların kurmuş olduğu ilişkilere kanunun yüklediği sonuçlardan doğmaktadır⁹⁸.

Tüzel kişiler organları aracılığıyla hak ve fiil ehliyetini kullanırlar. Genel kurul ve müdürler de limited şirketin organlarıdır. Müdürler, şirketin kanuni temsilcisidir (TTK m. 623). Müdürlerin şirket adına açıkladıkları irade temsilcinin değil, bizzat şirketin iradesidir⁹⁹.

Temsile ilişkin hükümler hem TBK'da hem de TTK'da yer almaktadır. TBK'nın 40 vd. maddelerinde temsil genel olarak düzenlenmiş, 547 vd. maddelerinde de ticari temsilci düzenlenmiştir. Ayrıca TTK'nın 370 vd. maddelerinde anonim şirketlerde yönetim kurulunun temsil yetkisi düzenlenmiş, 629. maddede anonim şirketlere ilişkin bu hükümlerin limited şirket müdürleri hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle, limited şirket müdürlerinin temsil yetkisi belirlenirken önce TTK'nın 370 vd. maddelerinde yer alan hükümler uygulanır. Zira bu hükümler, diğer hükümlere göre özel hüküm niteliğindedir. Bu hükümlerle bir sonuca ulaşamaması hâlinde ise önce TBK'nın 547 vd. maddelerinde yer alan ticari temsilciye ilişkin hükümler, yine sonuca ulaşamazsa TBK'nın 40 vd. maddelerinde düzenlenen temsile ilişkin hükümler uygulanacaktır¹⁰⁰.

B. LİMİTED ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİLER

Kanuni temsilci, temsil yetkisinin kaynağını kanundan alan temsilcidir. AATUHK kapsamında, amme borçlusu olarak kabul edilen kanuni temsilcilerin kim olduğunun belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Limited şirketlerde kanuni temsilcinin belirlenmesinde, TTK başta olmak üzere mali hukuk mevzuatından yararlanılmaktadır.

TTK'nın 623. maddesine göre, limited şirketin yönetim ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya ortakların tamamına ya da şirket dışından üçüncü kişilere verilebilir. Ancak müdür olarak üçüncü kişilerin atanması

⁹⁸ CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 7.

⁹⁹ EREN, s. 482; KILIÇOĞLU, s. 304; YARALI, s. 57.

¹⁰⁰ GÜNAY, s. 6.

halinde, yönetim kurulu üyelerinden en az birinin de müdür olması zorunludur (TTK m. 370/2). Bu açıdan, kural olarak limited şirketin kanuni temsilcileri, TTK hükmü uyarınca; müdür, birden fazla müdür olması halinde müdürler kuruludur. Müdürlerin temsil yetkisi kanun hükmünden kaynaklanmaktadır.

AATUHK'un uygulamasına yönelik Tahsilat Genel Tebliğinde¹⁰¹, kanuni temsilciler, şirket sözleşmesi ile atanan veya genel kurul kararı ile seçilen müdürler kurulu üyeleri veya müdürler kurulunun atama kararıyla müdür olarak atanan üçüncü kişiler olarak tanımlanmıştır¹⁰².

AATUHK'un uygulamasında kanuni temsilci sıfatını haiz olmak için, şirket dışından müdür olarak atanan üçüncü kişilerin noter tarafından tasdik edilmiş müdürler kurulunun atama kararı veya genel kurulca seçilmişse bu genel kurul kararı ile bu kişilerin kimler olduğu ticaret siciline işlenmesi aranmaktadır. Ayrıca ortak sıfatını haiz olup olmamasından bağımsız bir şekilde müdürlerin TTSG'de ilan şartı da bulunmaktadır. Ticaret hukuku prensiplerine göre, buradaki tescil ve ilan kurucu değil, açıklayıcı/bildiricidir¹⁰³. Ancak, yargı kararlarında kanuni temsilcilerinin sorumluluklarının belirlenmesinde TTSG'deki ilan tarihleri dikkate alınmıştır¹⁰⁴. Kanuni temsilcilerin amme alacaklarına ilişkin sorumlulukları, TTSG'de ilan edildiklerinde başlar ve yine TTSG'de ilan edildiklerinde tamamlanır.

¹⁰¹ Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1, (RG., 30.06.2007, S. 26568)

¹⁰² TGT, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, IX/ 2/ 9.Paragraf. (RG., 30.06.2007, S. 26568)

¹⁰³ ÇEBİ, s. 131; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, Ortaklıklar Hukuku I, s. 407.

¹⁰⁴ Danıştayın bir kararına göre: "...limited şirket kanuni temsilcisi olarak tescil edilip Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilinceye kadar üçüncü şahıslar nezdinde hukuki sonuç doğurmayacağı açık olup kanuni temsilcilik görevinin ilan tarihinde başlayacağının kabulü zorunludur..." Danıştay 3. D. 09.03.2021, E. 2020/4268 K. 2021/1263 (UYAP, E.T. 18.09.2021); Danıştayın aynı yönde başka bir kararına göre: "...ancak davacının temsil yetkisinin sona erdiğine ilişkin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde herhangi bir ilan yapılmadığından halen şirketi münferiden temsile yetkili müdür olduğu ve asıl borçlu şirketin 2010 yılına ilişkin vergi borçlarından sorumluluğu devam edecektir..." Danıştay 4. D. 12.01.2021 E. 2016/13717 K. 2021/ 69; Danıştay 3. D., 23.02.2021, E. 2017/1998 K. 2021/1002; Danıştay 3. D., 23.02.2021 E. 2017/3609 K. 2021/1006, Danıştay 3. D., 20.04.2021 E. 2019/4057 K. 2021/2110 (UYAP, E.T..22.09.2021).

Kanuni temsilcinin, kural olarak, şirketle ilgili tüm konularda temsil ve yönetim yetkisini haiz olması gerekmektedir¹⁰⁵. Temsil yetkisi yalnızca, birlikte imza yoluyla veya şube işleriyle sınırlandırılabilir¹⁰⁶.

Özetlemek gerekirse, limited şirkette kanuni temsilciler, kural olarak müdür veya müdürler kuruludur. Eğer yönetim yetkisi üçüncü bir kişiye verildiyse, murahhas üye sıfatıyla bu kişi de kanuni temsilcidir. Bunun dışında, kayyım ve tasfiye memuru ve ticari temsilcinin durumu da aşağıda incelenecektir.

1. MÜDÜR/ MÜDÜRLER KURULU

Limited şirkette, kanuni temsilci müdürdür. Birden fazla müdür olması halinde müdürler kuruludur. Müdür ve müdürler kurulu ile ilgili detaylı bilgi Birinci Bölümün, İkinci kısmında, C başlığında verilmiştir.

2. MURAHHAS ÜYE/ MURAHHAS MÜDÜR

Limited şirkette, müdürler kurulunun yönetim ve temsil yetkisinin tamamının veya bir kısmının müdürler kurulu üyelerinden birine veya birkaçına veya üçüncü bir kişiye devri mümkündür¹⁰⁷. Yönetim ve temsil yetkisinin bir kısmı, müdürler kurulundan birine devredilmesi halinde, kendisine yetki devri yapılan kişi murahhas

¹⁰⁵ TGT, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, IV, 3/İkinci Paragraf; Danıştayın bir kararına göre: "...6183 sayılı Kanun'un Mükerrer 35. maddesinin uygulamasında, 6762 sayılı Kanun'un 319. maddesi hükmüne göre temsil yetkisi verilen kişi ya da kişilerin kanuni temsilci kabul edilebilmesi için, şirketin maksat ve mevzuuna dâhil olan "tüm işlemlerde tam yetkili" olmaları zorunludur. Aktarılan kanunî düzenlemeler uyarınca, anonim şirketlerde "temsil yetkisi"nin, sadece merkezin veya bir şubenin işlerine hasrolunmasına dair coğrafi yönden yapılan sınırlamalar ile tescil ve ilan edilmiş olmak kaydıyla müştereken kullanımına dair sınırlamalar dışında başkaca bir şekilde sınırlandırılmayacağı, şirketin maksat ve mevzuuna giren sınırlı işlere özgü temsil ve idare yetkisi verilen kişi ya da kişilerin ise şirketi temsile tam yetkili olmadığı açıktır. Başka bir anlatımla, şirketin maksat ve mevzuuna dâhil olan "tüm işlemlerde tam yetkili" olmayan, sınırlı olarak temsil ve idare yetkisi verilen kişi veya kişilerin kanuni temsilci sayılması mümkün değildir. Bu itibarla, tescil ve ilan edilmiş olsa dahi imza sirküleriyle kendisine sınırlı imza yetkisi verilen kişi ya da kişilerin kanuni temsilci sıfatını haiz olduğu kabul edilemez. Nitekim, 390 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde 6183 sayılı Kanun'un Mükerrer 35. maddesinin uygulanmasında 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 319. maddesi hükmüne göre temsil salahiyeti verilen kişi ya da kişilerin kanunî temsilci kabul edilebilmesi için şirketin maksat ve mevzuuna dâhil olan "tüm muamelelerde" tam yetkili olmalarının zorunlu bulunduğu belirtilmiştir..." Danıştay 13. D., 07.04.2021, E. 2016/4000 K.2021/1240; Aynı yönde bkz. Danıştay 13. D., 13/04/2017 E. 2016/3087 K.2017/1002; Danıştay 13. D., 30.06.2020 E. 2015/5073 K. 2020/1616. (UYAP, E.T. 30.08.2021)

¹⁰⁶ CEYLAN, s. 69; EKŞİ, s. 107; ŞENER, s. 709.

¹⁰⁷ DENİZ Muzaffer, *Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumluluğu*, Ankara 2019, s. 39; TEKİNALP, *Sermaye Ortaklıkları*, s. 255.

üye olarak ifade edilir¹⁰⁸. Müdürler kurulu dışından birine devri halinde ise, bu kişi Murahhas müdür olarak ifade edilir¹⁰⁹. Murahhas sıfatının kazanılması için kişiye temsil yetkisinin devri asgari şarttır. Yalnızca yönetim yetkisinin devredildiği kişiler Murahhas olarak nitelendirilmemektedir.¹¹⁰ Temsil yetkisinin devredilmesi halinde, TTSG’de tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir¹¹¹. Murahhaslara yetki devri halinde, müdürler kurulundan en az bir müdürün temsil ve yönetim yetkisini haiz olması gerekmektedir (TTK m. 370/2)

3. TASFİYE MEMURLARI

Limited şirketlerde sona erme sebeplerinden herhangi birinin gerçekleşmesi ile şirket tasfiye aşamasına girer. Tasfiye, sona erme sebeplerinden herhangi biri nezdinde gerçekleşmiş şirketin mali ilişkilerinin nihayete kavuşturulması için yapılan işlemlerin tamamını ifade eder¹¹². Tasfiye işlemlerinin tamamlanmasının ardından limited şirket ticaret sicilinden silinir ve hukuken varlığı sona erer. Tasfiye zaman gerektiren uzun bir süreçtir. Bu sürecin hedefi gerek şirket alacaklılarının gerek ortakların haklarını korumaktır¹¹³.

Tasfiye süreci, tasfiye memuru veya memurları tarafından yönetilir. Tasfiye memurları, şirket sözleşmesi veya genel kurul kararı ile atanabilir (TTK m. 643 atfıyla m. 536/1). Müdür veya müdürler kurulu da tasfiye memurlarını belirleyebilir. (TTK m. 643 atfıyla m. 536/1). Şirketin feshine mahkeme tarafından karar verilmesi hâlinde, tasfiye memurları mahkemece atanır (TTK m. 643 atfıyla m. 536/3). Tasfiye memurları, ticaret siciline tescil ve ilan edilir (TTK m. 643 atfıyla m. 536/2).

Şirketin tasfiye hâline girmesiyle birlikte, şirket organlarının görev ve yetkileri tasfiye amacıyla sınırlanır (TTK m. 643 atfıyla m. 533/2). Şöyle ki organlar sadece

¹⁰⁸ CENKÇİ Esra, *Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulunun Temsil Yetkisinin Devri*, Ankara 2018, s. 71; DENİZ, 39; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 26; TEKİNALP, *Sermaye Ortaklıkları*, s. 255; TDK Güncel Türkçe Sözlük’ e göre yetkili anlamına gelmektedir, <https://sozluk.gov.tr>, (E.T. 09.04.2021).

¹⁰⁹ CENKÇİ, s. 71; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 26; TEKİNALP, *Sermaye Ortaklıkları*, s. 255.

¹¹⁰ SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 39; TEKİNALP, *Sermaye Ortaklıkları*, s. 255.

¹¹¹ ÖZKAN, s. 76.

¹¹² ŞENER, s. 1019; DENİZ, s. 101.

¹¹³ ŞENER, s. 1020.

tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu, ancak nitelikleri gereği de tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemleri yapabilirler (TTK m. 643 atfıyla m. 535/1).

Tasfiye sürecinde, tasfiye ile ilgili konularda yönetim ve temsil yetkisi tasfiye memurlarında toplanır (TTK m. 643 atfıyla m. 539/3). Bu nedenle, limited şirkette tasfiye sürecinde yönetim ve temsilden sorumlu organ tasfiye memurları olup bunlar şirketin kanuni temsilcisidir¹¹⁴. Bu çerçevede, tasfiye aşamasında amme alacaklarının ödenmesiyle ilgili ödevlerden tasfiye memurları sorumludur¹¹⁵.

4. KAYYIM

Kayyım, belirli işleri görmek veya malvarlığını yönetmek için atanan kimsedir (TMK m. 403/2). Kayyım, bir kimseyi belirli bir işte temsil etmek ya da bir yönetim işini yürütmek için söz konusu olduğundan, kayyım sınırlı alanda görev yapan bir vesayet organıdır¹¹⁶. Bu husus, TMK'nın 396. maddesinde açıkça ifade edilmiştir. Buna göre; “*Vesayet organları, vesayet daireleri ile vasi ve kayyımlardır*”.

Kayyım, kendisine kayyım tayin edilen kişinin kanuni temsilcisidir¹¹⁷. Kayyımın temsil yetkisi iradeden değil, doğrudan kanundan kaynaklanmaktadır¹¹⁸. Kayyım, kanuni temsilci sıfatıyla üçüncü kişilerle hukuki işlemlerde bulunabilmektedir¹¹⁹. Ancak kayyımın temsil yetkisi, göreceği işin veya yükleneceği

¹¹⁴ EŞGİN s. 178; DENİZ, s. 102; ŞENER, s. 107.

¹¹⁵ DENİZ, s. 102; Yargıtayın bir kararına göre: “...*şirketin tasfiye dönemi ile ilgili borçlarının şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilememesi üzerine amme alacağının takibinin kanuni temsilci olan tasfiye memuru nezdinde sürdürülmesi gerekirken davacı nezdinde takibine geçildiği anlaşılmıştır. Oysa tasfiye halindeki bir şirketin, tasfiye dönemiyle ilgili olarak vadesinde ödenmeyerek kesinleştiği ileri sürülen vergi borçlarının kanuni muhatabının tasfiye memuru olması gerektiği hususu, yukarıda anılan 213 sayılı Kanunun 10. ve 6183 sayılı Kanunun 32. maddesi hükümlerine göre tartışmasızdır...*” Yargıtay 11. H. D. 14.04.1998, E. 1997/1987 K. 1998/ 1228 (Lexpera, E.T. 11.11.2021)

¹¹⁶ DEMİRAL Mustafa Uğur, Şirket Yönetimi İçin Kayyım Tayini, Ankara 2021, s. 23; ERSOY Uğur, Şirket Yönetiminde Kayyım Tayini, Ankara 2009, s. 23; GÜMÜŞ Mustafa Alper, *Türk Vergi Hukukunda Kayyımlık*, İstanbul, 2006, s.5-6; KARAHAN Abdurrahman Burak, *Şirket Yönetimi İçin Kayyım Tayini*, İstanbul 2021, s. 12.

¹¹⁷ DEMİRAL, s. 25; GÜMÜŞ, s. 14; KARAHAN, s. 12.

¹¹⁸ DEMİRAL, s. 25; GÜMÜŞ, s. 294; KARAHAN, s. 13.

¹¹⁹ GÜMÜŞ, s. 296; KARAHAN, s. 13.

yönetim faaliyetinin gerekleri ve vesayet makamının çizdiği sınırlar çerçevesindedir¹²⁰.

Hukukumuzda, temsil ve yönetim kayyımlığı olmak üzere iki tür kayyımlık söz konusudur¹²¹. Belirli bir işin görülmesi için kayyım atanması durumunda, temsil kayyımlığı söz konusu olmaktadır¹²². Temsil kayyımının hangi hallerde atanacağı, TMK'nın 426. maddesinde açıkça sayılmıştır. Buna göre;

“Vesayet makamı, aşağıda yazılı olan veya kanunda gösterilen diğer hâllerde ilgilisinin isteği üzerine veya re'sen temsil kayyımı atar:

- 1. Ergin bir kişi, hastalığı, başka bir yerde bulunması veya benzeri bir sebeple ivedi bir işini kendisi görebilecek veya bir temsilci atayabilecek durumda değilse,*
- 2. Bir işte yasal temsilcinin menfaati ile küçüğün veya kısıtlının menfaati çatışıyorsa,*
- 3. Yasal temsilcinin görevini yerine getirmesine bir engel varsa.”.*

Temsil kayyımı, işleri kendisine kayyım tayin edilen kişinin yerine onu temsilen yapar¹²³. Bu nedenle, kayyımın yetki ve görevinin kapsamı tayin amacıyla sınırlıdır¹²⁴. Ayrıca kayyım, vesayet makamının talimatlarına da aynen uymak zorundadır¹²⁵. TMK'nın 426. maddesinde belirtilen durumlarda temsil kayyımının atanması ihtiyari değil, zorunlu tutulmuştur¹²⁶. Limited şirkette temsil kayyımı, kanuni temsilcinin TMK'nın 426. maddesinin 3. fıkrası uyarınca atanmaktadır. Limited şirkette temsil kayyımı, kanuni temsilcilerin görevlerini yerine getirmelerini engelleyen bir durum olduğunda atandığından bu kanuni temsilcilerin yerini almaktadır.

¹²⁰ DEMİRAL, s. 24; GÜMÜŞ, s. 295; KARAHAN, s. 18.

¹²¹ DENİZ, s. 36; KARAHAN, s. 17.

¹²² DENİZ, s. 36; ERSOY, s. 27; GÜMÜŞ, s. 13; KARAHAN, s. 17.

¹²³ DENİZ, s. 37; KARAHAN, s. 18.

¹²⁴ DENİZ, s. 38; ERSOY, s.27; GÜMÜŞ, s. 29.

¹²⁵ GÜMÜŞ, s. 300; KARAHAN, s. 16.

¹²⁶ ERSOY, s. 27; KARAHAN, s. 18-19.

Yönetim kayyımı ise malvarlığının yönetilmesi için atanır¹²⁷. TMK'nın 427. maddesine göre;

“Vesayet makamı, yönetimi kimseye ait olmayan mallar için gereken önlemleri alır ve özellikle aşağıdaki hâllerde bir yönetim kayyımı atar:

- 1. Bir kimse uzun süreden beri bulunamaz ve oturduğu yer de bilinemezse,*
- 2. Vesayet altına alınması için yeterli bir sebep bulunmamakla beraber, bir kişi malvarlığını kendi başına yönetmek veya bunun için temsilci atamak gücünden yoksunsa,*
- 3. Bir terekede mirasçılık hakları henüz belli değilse veya ceninin menfaatleri gerekli kılarsa,*
- 4. Bir tüzel kişi gerekli organlardan yoksun kalmış ve yönetimi başka yoldan sağlanamamışsa,*
- 5. Bir hayır işi veya genel yarar amacı güden başka bir iş için halktan toplanan para ve sair yardımı yönetme veya harcama yolu sağlanamamışsa.”.*

Yönetim kayyımı, malvarlığını oluşturan değerlerin üzerindeki mutlak hak sahiplerinin kanuni temsilcisi olarak yönetim yetkisini haizdir¹²⁸. Yönetim kayyımı da temsil kayyımında olduğu gibi vesayet makamının talimatlarına aynen uymak zorundadır¹²⁹. Limited şirkete yönetim kayyımı atanması, limited şirketin organ eksikliği halinde ve başka şekilde yönetilme imkânı kalmadıysa söz konusu olur¹³⁰. Bu durumda atanan yönetim kayyımı limited şirketin yönetim organı yerine geçmektedir¹³¹. Yönetim kayyımı atanması halinde limited şirketin mevcut yönetim organının görevi sona ermektedir¹³². Limited şirkette de kanuni temsil yetkisi yönetim

¹²⁷ DENİZ, s. 36; KARAHAN, s. 19.

¹²⁸ DENİZ, s. 38; KARAHAN, s. 19.

¹²⁹ DEMİRAL, s. 24; GÜMÜŞ, s. 300; KARAHAN, s. 22.

¹³⁰ DEMİRAL, s. 29; KARAHAN, s. 27-28.

¹³¹ DEMİRAL, s. 29; ERSOY, s. 29; GÜMÜŞ, s. 104; KARAHAN, s. 28.

¹³² ERSOY, s. 52.

ve temsil organındadır. Limited şirkete yönetim kayyımının ataması halinde mevcut yönetimi sona ermektedir. Kanuni temsil yetkisi yönetim kayyımına geçmektedir¹³³.

Temsil kayyımı, belirli işlerin görülmesi nedeniyle atandığından AATUHK mük. 35. maddesi kapsamında kanuni temsilci olarak sorumlu tutulması, kural olarak mümkün değildir¹³⁴. Ancak temsil kayyımı, ödenmeyen amme alacaklarının ödenmesi sebebiyle atanmış veya bu husus atanma sebepleri arasında yer alıyorsa, bu durumda AATUHK'un mük. 35. maddesi kapsamında kanuni temsilci olarak sorumlu tutulmalıdır.

Yönetim kayyımlığında ise, limited şirkete şirket atanan yönetim kayyımı limited şirketin yönetim organı yerine geçtiğinden, şirketin kanuni temsilcisi konumundadır. Bu nedenle de amme alacaklarından dolayı sorumlu tutulmalıdır.

Kayyım ataması vasi atama usulüne ilişkin usuller uygulanır (TMK m. 431/1). Kural olarak kayyım tayininde görevli merci vesayet makamı olarak Sulh Hukuk Mahkemesidir. Ancak limited şirkete kayyım atanması mutlak ticari dava kapsamında değerlendirildiğinden dolayı bu hususta Asliye Ticaret Mahkemesi; Asliye Ticaret Mahkemesinin bulunmadığı yerlerde ise genel görevli mahkeme olarak Asliye Hukuk Mahkemeleri görevlidir¹³⁵. Limited şirkete kayyım atama hususunda yetkili mahkeme ise limited şirketin merkezinin bulunduğu yer mahkemesidir¹³⁶. Mahkemenin kayyım atanmasına ilişkin kararı kurucu niteliktedir¹³⁷.

5. TİCARİ TEMSİLCİ

Ticari temsilci, ticari işletme sahibi tarafından ticari işletmeyi yönetmek ve işletmeyle ilgili işlemlerde ticari temsil yetkisi ile kendisini temsil etmesi amacıyla yetkilendirildiği kişidir. Ticari temsilcinin yetkilerinin kapsamı ve sınırı TTK'da düzenlenmiştir. Ticari temsilci, ticari işletmenin amacı olabilecek her çeşit işlemi yapmaya yetkili kabul edilir (TBK m. 548). Kambiyo taahhüdünde bulunması da

¹³³ KARAHAAN, s. 91.

¹³⁴ DENİZ, s. 38.

¹³⁵ DEMİRAL, s. 32; KARAHAAN, s. 29.

¹³⁶ KARAHAAN, s. 29.

¹³⁷ ERSOY, s.103; KARAHAAN, s. 93.

mümkündür (TBK m. 548/1). Ticari temsilci dışındaki temsilcilerin kambiyo taahhüdünde bulunabilmesi için özel yetkili kılınması gerekir¹³⁸. Yalnızca, taşınmaz devri ve taşınmazların bir hak ile sınırlandırılması hususunda açıkça yetkilendirilmesi gerekmektedir. (TBK m. 548/2) Bunun dışında, ticari temsilci, şirketin işletme amacı içinde değerlendirilen olağan veya olağanüstü nitelikteki her türlü işlemi yapabilir¹³⁹. Yetkisinin çerçevesini işletme amacı belirlemektedir¹⁴⁰. Bu anlamda yetkisi oldukça geniştir¹⁴¹. Bununla birlikte, limited şirkette, ticari temsilci genel kurul kararıyla veya şirket sözleşmesinde düzenlenmesi halinde müdür/müdürler kurulu tarafından atanmaktadır. (TTK m. 631/2) Ticari temsilcinin ticaret siciline tescil edilmesi gereklidir. Ancak buradaki tescil, kurucu değil, açıklayıcı özellik taşımaktadır¹⁴².

TTK'da ticari temsilcinin ticari işletme sahibi tarafından yetkilendirildiği düzenlenmiştir. Limited şirkette ticari temsilciyi atama yetkisi şirket sözleşmesinde düzenlenmesi halinde müdüre; birden fazla müdür varsa müdürler kuruluna veya genel kurula aittir.

AATUHK'un uygulanmasına yönelik TGT'de, kanuni temsilciler, şirket sözleşmesi ile atanan veya genel kurul kararı ile seçilen müdürler kurulu üyeleri veya müdürler kurulunun atama kararıyla müdür olarak atanan üçüncü kişiler olarak tanımlanmıştır¹⁴³. Burada genel kurulun veya müdürler kurulu üyelerinin atama kararıyla müdür olarak atadığı üçüncü kişiler AATUHK uygulamasında atanma şekline bakılmaksızın kanuni temsilci gibi sorumlu tutulmaktadır. Buradan hareketle üçüncü kişileri genel kurul kararıyla ya da müdürler kurulunun atamasıyla iş başına gelmesi, söz konusu üçüncü kişileri vergi hukuku anlamında sorumlu tutulmalarına engel değildir. Ticari temsilci için de aynı durum söz konusu olmalıdır. Ticari temsilcinin genel kurul kararı ile veya müdür/müdürler kurulu tarafından atanması ticari temsilciyi amme borçlarından sorumlu tutmaya engel olmamalıdır. Bu açıdan

¹³⁸ BOZKURT, Tamer, *Ticari İşletme Hukuku*, Ankara 2021, s. 490.

¹³⁹ BOZKURT, s. 490.

¹⁴⁰ BOZKURT, s. 489.

¹⁴¹ BOZKURT, s. 489.

¹⁴² GÜNEY AKDAĞ, s. 122; YOLAL, s. 52.

¹⁴³ TGT, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, IX/ 2/ 9.Paragraf.

ticari temsilciyi de kanuni temsilci gibi amme borçlarından sorumlu tutmak gerekmektedir¹⁴⁴.

Bu açıdan limited şirkette ticari temsilci de VUK'un 10. maddesi ve AATUHK'un mük 35. maddesi kapsamında, sorumlu tutulacaktır.

C. LİMİTED ŞİRKETTE TEMSİL KONUSUNDA DİĞER İLGİLİLER

Bu başlıkta genel olarak ticari vekil, konkordato komiseri, iflas idaresinin amme borçlarından sorumlu tutulup tutulamayacağı ele alınacaktır.

1. TİCARİ VEKİL

Limited şirkette, temsile yetkili organ müdür/müdürler kuruludur. Ancak şirketler, bazen temsil yetkisinin kullanımında, üçüncü kişileri tercih etmektedirler. Bu durum, genel ya da özel yetkili temsilciler vasıtasıyla bir başka deyişle ticari vekil ya da temsilci vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir.

Ticari vekil, bir ticari işletme sahibi tarafından kendisine ticari temsilcilik yetkisi vermeden işletmesini yönetmek veya işletmesinin birtakım işlerini yürütmesini sağlamak için yetki verdiği kişidir¹⁴⁵(TBK, m. 551/1). Bu yetki, işletmenin olağan işlemlerini kapsar. Ticari vekil, şirket sözleşmesinde düzenlenmediyse, genel kurul kararı alınarak atanır (TTK m. 631/1).

Ticari vekile, yalnızca olağan işlerle sınırlı olarak temsil yetkisi verilmektedir. Aynı zamanda ticari vekil açıkça yetkili kılınmadıkça bazı işlemlerde de bulunamaz. Ticari vekilin ödünç para veya benzerlerini alamaz, kambiyo taahhüdünde bulunamaz

¹⁴⁴ Aksi yönde bkz. CAN Mustafa Erdem, "Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu", AÜHFD, S. 7, C. 1, 2017, sa. 61-78. s. 75.

¹⁴⁵ Ticari temsil yetkisi kanunda açıkça tanımlanmamıştır. Öğretideki bir görüşe göre bu ifade düzenlenen ticari temsilcinin TBK 547. maddesinde kapsamı ve sınırları çizilen yetkiyi ifade etmektedir. Ticari vekili düzenleyen TBK'nın 551. maddesinde bu ifadeye yer verilmesinin nedeni ticari vekilin ticari temsilci kadar geniş yetkiye sahip olmadığını göstermektir. GÜNTİN Ahmet Selçuk, Ticari Temsilcinin Temsil Yetkisi, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, İzmir 2018, s. 8.

dava açma ve dava takip etme yetkisi yoktur. Ticari vekil yetkilerinin oldukça sınırlıdır. Bu nedenle ticari vekil kanuni temsilci olarak değerlendirilemez¹⁴⁶.

2. KONKORDATO KOMİSERİ

Limited şirketlerde müdürler kurulu ya da bir alacaklı, iflas talebiyle beraber veya iflas yargılaması esnasında konkordato talebinde bulunabilir (TTK m. 634 atfıyla m. 377). Konkordato, 7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda¹⁴⁷, vadesi geldiği hâlde borçlarını ödeyemeyen veya vadesinde ödeyememe tehlikesi altında bulunan bir borçlunun, vade verilmek veya tenzilat yapılmak suretiyle borçlarını ödeyebilmesi veya muhtemel bir iflastan kurtulması için başvurabileceği bir kurum olarak düzenlenmiştir¹⁴⁸. Konkordatoya ilişkin bir tanıma mevzuatta yer verilmemiştir. Ancak konkordato, borçlunun mallarının cüzi veya külli icra yoluyla paraya çevrilmesini engelleyerek ekonomik faaliyetlerine devam etmesine imkân veren, borçlunun borçlarının bir kısmından kurtulmasını, borç ödeme şeklinin değişmesini ve alacaklıların eşit oranda tatminini sağlayan özel bir icra yöntemi şeklinde tanımlanabilir¹⁴⁹.

Konkordato sürecinde, borçluyu denetlemekle görevli olarak bir konkordato komiseri atanmaktadır¹⁵⁰. Konkordato komiseri, borçluya tanınan imkânın kötüye kullanılmasının önüne geçmek ve alacaklıların yararının gözetilmesi için atanır¹⁵¹. Konkordato komiserinin görevleri şunlardır (İİK m. 290):

- Konkordato projesinin tamamlanmasına katkıda bulunmak.

¹⁴⁶ CAN, s. 75; Ticari vekilin yetkilerinin ticari işletme sahibi tarafından belirlendiği için iradi temsilci olduğuna dair görüş için bkz. YOLAL, s. 20; Aksi görüş için, AYDIN Arif Nazif/YILDIRIM Serdar, “Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Amme Alacaklarından Sorumluluğu”, Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 4, C. 2, 2015, sa. 235-259, s. 242.

¹⁴⁷ R.G., 15.03.2018, S. 30301.

¹⁴⁸ ATALI Murat/ERMENEK İbrahim/ERDOĞAN Ersin, *İcra ve İflas Hukuku*, Ankara 2020, s. 617; DURAN Rukiye, Konkordato Mühleti ve Alacaklılar Bakımından Sonuçları (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi SBE, Ankara 2019, s. 4; MUŞUL Timuçin, *İflas ve Konkordato Hukuku*, Ankara 2018, s. 347-348; ORUÇ Murat/ÇATIKKAŞ Özgür/ŞUEKİNCİ Cafer, *Hukuki Ve Mali Yönleriyle Konkordato*, İstanbul 2020, s. 5.

¹⁴⁹ DURAN, s. 4.

¹⁵⁰ DURAN, s. 78; KALE Serdar, *Sorularla Konkordato*, İstanbul 2017, s. 28.

¹⁵¹ DURAN, s. 78.

- Borçlunun faaliyetlerine nezaret etmek.
- İcra ve İflas Kanunu'nda verilen görevleri yapmak.
- Mahkemenin istediği konularda ve uygun göreceği sürelerde ara raporlar sunmak.
- Alacaklılar kurulunu konkordatonun seyri hakkında düzenli aralıklarla bilgilendirmek.
- Talepte bulunan diğer alacaklılara konkordatonun seyri ve borçlunun güncel mali durumu hakkında bilgi vermek.
- Mahkeme tarafından verilen diğer görevleri yerine getirmek.

Konkordato komiserinin görevi, yukarıda görüleceği üzere genel olarak süreci denetlemektir. Bu açıdan konkordato komiseri, temsille görevli kanuni temsilci olarak değerlendirilemez. Kaldı ki konkordato komiseri her iki tarafa da eşit mesafede durmalıdır. Özellikle borçluya karşı tarafsız olması gerekmektedir¹⁵². Konkordato komiseri alacaklının ya da borçlunun vekili ya da taraflardan birisi değildir¹⁵³. Bu açıdan da konkordato komiseri, kanuni temsilci değildir. Dolayısıyla da kanuni temsiliye ilişkin AATUHK'un mük. 35. maddesinin konkordato komiserleri hakkında uygulanması mümkün değildir¹⁵⁴. Eğer konkordato komiseri görevini yerine getirirken, amme borçlusunun ilgili idareye olan borçlarını ödememesine kusuruyla sebebiyet verirse, İİK m. 290 hükmü atfıyla İİK m. 227 hükmü gündeme gelecektir. Söz konusu hüküm uyarınca, konkordato komiseri kusuruyla verdiği zarardan bizzat sorumlu olacaktır¹⁵⁵. Bu davada, adli yargı görevli yargı koludur (İİK m. 227).

3. İFLAS İDARESİ

Limited şirket, tüzel kişiliğe sahip bir ticaret şirketi olarak iflasa tabidir. (TTK m. 18/1) İflasın açılmasıyla birlikte limited şirket sona erer (TTK m. 636/1-c). İflas

¹⁵² KURU, s. 1468.

¹⁵³ KALE, s. 28; KURU, s. 1469.

¹⁵⁴ DENİZ, s. 88.

¹⁵⁵ ATALI/ERMENEK/ERDOĞAN, s. 675; DENİZ, s. 88.

halinde, tasfiyeyi iflas idaresi gerçekleştirir. Bu durumda, İİK' nın iflasla ilgili özel hükümleri esas alınır.

İflas, mahkemenin bir borçlu hakkında verdiği ve borçlunun tüm malvarlığının cebri icra ile paraya çevrilerek alacaklıların alacaklarının ödenmeye çalışıldığı bir cebri icra takip türüdür¹⁵⁶. İflas, görevli mahkemenin buna ilişkin hükmü ile açılır (İİK m. 165/1). İflasın açılması ile müflisin haczi kabil bütün malları nerede bulunursa bulunsun bir masa teşkil eder ve alacakların ödenmesine tahsis olunur. Ayrıca iflasın kapanmasına kadar müflisin uhdesine geçen mallar da masaya dahil olur (İİK m. 184/1). Masanın kanuni temsilcisi, iflâs idaresidir (İİK m. 226/1). İflas idaresi, müflisin veya alacaklıların kanuni temsilcisi değildir¹⁵⁷. Bu nedenle, İcra ve İflas Kanunu sistematüğinde iflas idaresi, müflisten ve alacaklılardan bağımsız olarak masayı adeta ayrı bir kişilik gibi mütalaa etmektedir¹⁵⁸. Kaldı ki temsilcinin, temsil edilenin menfaatlerine uygun davranması gerekmektedir¹⁵⁹. Ancak müflis ile iflas idaresinin çıkarları farklıdır, bir başka deyişle çatışmaktadır. Bunun sebebi, iflas idaresinin alacaklıların çıkarlarını da gözetmesidir¹⁶⁰.

İflas idaresinin görev ve yetkileri İİK 226. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, iflas idaresi iflas masasının menfaatlerini gözetmek ve tasfiyeyi yapmakla yükümlüdür. İflas idaresi bu görevini yerine getirirken iflas dairesinin denetimi altındadır (İİK m. 223/5).

İflas idaresinin temsil yetkisi, iflas masasının menfaatlerine uygun, tasfiyeyi yapmak için gerekli işlemlere yönelik olduğundan, diğer hususlarda şirket organlarının temsil yetkisi devam etmektedir. İflas idaresinin, müflisin kanuni temsilcisi olmadığı ve iflas dairesinin denetimi altında çalıştığı da göz önüne alındığında, AATUHK'UN mük. 35. maddesi kapsamında sorumluluğundan söz edilemeyecektir¹⁶¹. İflasın

¹⁵⁶ ATALI/ERMENEK/ERDOĞAN, s. 499-500; KURU Baki, *İcra ve İflas Hukuku El Kitabı*, Ankara 2013, s. 1082; MUŞUL, s. 49.

¹⁵⁷ MUŞUL, s. 274; ATALI/ERMENEK/ERDOĞAN, s. 590.

¹⁵⁸ MUŞUL, s. 274; ATALI/ERMENEK/ERDOĞAN, s. 590.

¹⁵⁹ VON TUHR, s. 315.

¹⁶⁰ ATALI/ERMENEK/ERDOĞAN, s. 675; BARLASS İrfan, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, İstanbul, 2006, s. 23; KURU, s. 1303.

¹⁶¹ DENİZ, s. 85.

açılmasının şirketin kanuni temsilcilerinin sorumluluğuna bir etkisi olmadığından, amme borçlarının ödenmesinden kanuni temsilciler AATUHK mük. 35. maddesi kapsamında sorumlu olmaya devam etmelidir¹⁶².



¹⁶² DENİZ, s. 85. Aksi yönde bkz. BARLASS, s. 23.

İKİNCİ BÖLÜM

AMME ALACAKLARININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Limited şirketler AATUHK'un üçüncü maddesi uyarınca, amme borcu ödemekle yükümlü tüzel kişilerdendir. Limited şirketlerin borçlarını ödememeleri halinde kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumluluğuna gidilmektedir. Bu sorumluluk amme alacaklarına yöneliktir. Bu başlıkta amme alacaklarının kavramsal çerçevesi ele alınacaktır.

I. AMME ALACAĞI KAVRAMI VE ÖNEMİ

Amme alacağı kavramı, devletin, egemenlik gücüne dayanarak başta amme hizmetlerinin finansmanı olmak üzere, mali ve sosyal amaçlar gözetilerek, gerekirse cebren tahsil ettiği, tek taraflı iradeyle, idari işlemler vasıtasıyla oluşturduğu alacaktır¹⁶³.

Amme alacağı kavramı, Türk hukukunda, ilk kez 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da¹⁶⁴ düzenlenmiştir¹⁶⁵. Öğretide amme alacağı kavramının, Türk mali hukukuna özgü bir kavram olduğu, yabancı hukuk sistemlerinde, bu kavramın yer almadığı ifade edilmektedir¹⁶⁶. Ancak bu sistemlerde de devletin alacağının, özel alacaklara öncelenmesi söz konusudur¹⁶⁷.

¹⁶³ ÖZKAN, s. 3-4; ÖZVATAN Seyit Ahmet, Vergi İcra Hukuku'nda Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsilinde Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi SBE, Manisa 2014, s. 3; ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, İstanbul 2013, s. 5.

¹⁶⁴ RG., 28.07.1953, S. 8469.

¹⁶⁵ AKMANSU Mehmet, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Şerh ve İzahatları*, Ankara, 1954, s. 50; ARIKAN Abdullah, Kamu Alacaklarının İflas Yoluyla Takibi Ve İflasın Ertelenmesinin Kamu Alacaklarının Tahsiline Etkisi, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE, Trabzon 2016, s. 4; BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Vergi İcra Hukuku*, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 2000, s. 15, GERÇEK Adnan, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, Bursa 2017, s. 2; ÖZKAN, s. 3; SAĞIR Ali, Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunması, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi SBE, Manisa 2011, s. 6; YARALI, s. 116.

¹⁶⁶ GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 2; ÖZKAN, s. 3; YARALI, s. 115.

¹⁶⁷ BAHÇECİ Barış, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, Ankara 2019, s. 28-29; ÜSTÜN, s. 61.

Amme alacakları gerek amme hizmetlerinin gerçekleştirilmesi gerek amme hizmetlerin sürdürülebilmesi çok önemlidir. Bu yüzden amme alacaklarının kolayca, seri bir şekilde ve az masrafla tahsilini güvence altına almak gerekmektedir¹⁶⁸. Bu nedenle amme alacaklarına üstünlük tanınmış, imtiyazlı bir konuma yerleştirilmiş ve takibi özel kanunlarla düzenlenmiştir¹⁶⁹.

Türk hukukunda amme gelirlerinin takip ve tahsil usulleri ilk kez 1909 tarihli Tahsili Emval Kanununda düzenlenmiştir¹⁷⁰. Daha sonra, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun ihdas edilmesiyle, Tahsili Emval Kanunu ilga edilmiştir.

Amme alacağı, temelde bir borç ilişkisinden kaynaklanmaktadır. Borç ilişkisi, alacaklı ile borçlu arasında kurulan, alacaklı tarafa borçludan belli bir davranış biçiminde bulunma yetkisi veren, borçluyu ise istenen bu davranış biçimini yerine getirmekle yükümlü kılan hukuki ilişkidir¹⁷¹. Ancak amme alacağı, borçlar hukukunda incelenen borç ilişkilerinden farklıdır. Zira, borçlar hukukunda incelenen borç ilişkileri özel hukuktan kaynaklanmakta iken; amme alacağı devletin egemenlik gücüne dayanması sebebiyle amme hukuku karakterli borç ilişkisinden kaynaklanmaktadır¹⁷². Vergi alacakları, amme alacakları içinde büyük bir yere sahiptir¹⁷³. Bununla birlikte amme alacakları, vergi alacaklarını da içine alan, çok daha geniş bir kavramdır¹⁷⁴.

¹⁶⁸ ONAR Sıddık Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, C. 3, İstanbul, s.1648; YILMAZ Arzu, Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erzincan Üniversitesi SBE, Erzincan 2017, s. 18.

¹⁶⁹ KARAKOÇ, s. 503; ONAR, s. 1648; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s.164; ÖZKAN, s. 7; SİLAHŞÖR Mert, Sermaye Şirketi, s. 3; ÜSTÜN, s. 15-16.

¹⁷⁰ MUTLUER/DAYANÇ KUZEYLİ, s. 313; ÖZKAN, s. 3.

¹⁷¹ EREN Fikret, s. 21; KANETİ, Selim/EKMEKÇİ Esra/GÜNEŞ Gülsen/KAŞIKÇI Mahmut, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2019, s. 162; OĞUZMAN/ÖZ, C. 1, İstanbul 2019, s. 3.

¹⁷² AYAZ Eslem, *Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları*, Ankara, 2013, s. 32; CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 9; EREN, s. 4; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 24; ÖZVATAN, s. 4; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 164-165; SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2019, s. 115; YARALI, s. 116-117.

¹⁷³ Vergi alacakları, amme alacaklarının %85-90'ını oluşturmaktadır. ÖZKAN, s. 6; ERDEM Metin /ŞENYÜZ Doğan/TATLIOĞLU İsmail, *Kamu Maliyesi*, Bursa 2017, s. 98; ÜSTÜN, s. 9; YARALI, s. 116.

¹⁷⁴ GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 4; ÖZKAN, s. 6; YARALI, s. 116; SAĞIR s. 4; ÜSTÜN, s. 61.

AATUHK’da amme alacağı kavramı tanımlanmak yerine sayılmak suretiyle gösterilmiştir¹⁷⁵. AATUHK’un 1. maddesinde; “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları(ndan)” söz edilmiştir. AATUHK’un 2. maddesinde ise, “muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar(a)” yer verilmiştir. Söz konusu hükümler değerlendirildiğinde, bir alacağın, AATUHK’a göre amme alacağı olarak takibi için AATUHK’un 1. maddesinde sayılan alacaklardan olması ya da 2. maddede belirtildiği üzere mülga 1909 tarihli TEK uyarınca takip edileceğinin hüküm altına alınmış olması zorunludur. Çeşitli kanunlarda TEK’e göre veya AATUHK’a göre tahsil edileceği düzenlenen alacaklar amme alacağı niteliği taşımasa da hükmen amme alacağı kabul edilmelidir¹⁷⁶. Burada alacağın hukuki niteliğinin bir önemi bulunmamaktadır. Bunun dışında, amme alacakları, AATUHK’un 1. maddesinde çizilen çerçeveye uymalıdır. Bu bakımdan, AATUHK’a göre, amme alacağının unsurları şu şekilde belirlenebilir:

İlk olarak, AATUHK’un 1. maddesine göre, bir alacağın amme alacağı olabilmesi için alacaklı tarafta devlet, il özel idaresi veya belediyenin bulunması gerekir. Başka bir deyişle, amme alacaklarında, alacaklı tarafta her zaman idare yer alır¹⁷⁷. Devlet, il özel idaresi ve belediye haricindeki kurumların alacakları, amme alacağı olarak değerlendirilmez¹⁷⁸.

İkinci olarak alacağın, özel hukuk karakterli borç kaynaklarından¹⁷⁹ kaynaklanmaması gerekir. Bu husus, AATUHK’un 1. maddesinde “idarelerin akitten, haksız fiil ve iktisaptan doğanlar dışında kalan” alacakları şeklinde ifade edilmiştir.

¹⁷⁵ AYZ, s. 31, ÖZKAN, s. 4; YARALI, s. 116; 6183 sayılı Kanunun 3. maddesine göre: “amme alacağı terimi, Kanunun 1. ve 2. maddeleri kapsamına giren alacakları ifade eder.”

¹⁷⁶ ÜSTÜN, s. 25.

¹⁷⁷ YARALI, s. 116.

¹⁷⁸ ÖZKAN, s. 5; ÜSTÜN, s. 43.

¹⁷⁹ Özel hukuk karakterli borç ilişkisinin kaynakları, 6098 s. TBK’nın 1. ilâ 82. maddelerinde sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşme şeklinde üçe ayrılarak düzenlenmiştir.

Devlet, il özel idaresi veya belediyenin, özel hukuk kişisi gibi davrandığı ve sözleşme, haksız fiil veya sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanan alacaklarında 6183 sayılı Kanun uygulanmaz¹⁸⁰. Bir başka deyişle, alacağın amme hukukundan doğması gerekir¹⁸¹.

Özel hukuk karakterli alacaklar, amme alacağı olarak kabul edilmediğinden, 6183 sayılı Kanun'da öngörülen tahsil usullerinden yararlanamaz¹⁸². Devletin özel hukuk kişisi gibi davranarak elde ettiği bu alacaklar olduğundan imtiyazlı değildir¹⁸³. Bu alacakların cebren tahsili, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu¹⁸⁴ uyarınca gerçekleştirilmektedir¹⁸⁵.

Bunlar dışında, çeşitli kanunlarda mülga TEK'e göre veya AATUHK'a göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar da amme alacağıdır. Ayrıca, amme alacaklarının takibinden kaynaklanan alacaklar da amme alacağı kabul edilmektedir.

Amme alacakları, asli amme alacakları, fer'i amme alacakları, amme hizmetinden doğan diğer amme alacakları, amme alacaklarının takip masrafları ile özel

¹⁸⁰ BUDAK Tamer/Er Selami, “*Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi*”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 2, C. 4, 2013, sa. 75-104, s. 71; KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara 2019, s. 74; Danıştayın belediyenin kira sözleşmesinden kaynaklanan alacağın amme alacağı olmadığı yönündeki kararına göre: “...dava konusu ödeme emrinin, davacı ile davalı belediye arasında karşılıklı irade beyanına dayalı olarak akdedilen kiracılık sözleşmesi hükümlerine aykırı olarak ödenmediği belirtilen kira alacağının, özel hukuk sözleşmesinden kaynaklanması nedeniyle, özel hukuk hükümlerine göre takip ve tahsil edilmesi gerektiği, mahiyeti itibarıyla amme alacağı niteliği taşımadığı açık olan kira alacağının...” Danıştay 13. D., 19.12.2017, E. 2011/869 K. 2017/4070 (Lexpera, E.T. 11.11.2021); Sözleşmeden doğan alacakların amme alacağı olarak kabul edilemeyeceği yönünde bkz. Danıştay 14. D., 15.02.2017, E. 2014/10783 K. 2017/779; Belediyelerin haksız fiilden doğan alacaklarının amme alacağı olmadığı yönünde bkz. Danıştay 8. D., 12.11.2013, E. 2010/ 4364 K. 2013/7777; Danıştay 10. D., 22.04.2016, E. 2013/5202 K. 2016/2279 (UYAP, E. T. 18.09.2021).

¹⁸¹ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 503; KIZILOĞLU Şükrü/ŞENYÜZ Doğan/TAŞ Metin/DÖNMEZ Recai, *Vergi Hukuku*, Ankara 2006, s. 309; ÖZKAN, s. 5.

¹⁸² GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 6.

¹⁸³ GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 3; KUMRULU Ahmet, “*Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım*”, Prof. Dr. Akif Erginay’ a 65. Yaş Armağanı, Ankara 1981, s. 651.

¹⁸⁴ RG., 19.06.1932, S. 2128.

¹⁸⁵ AYZAN, s. 33; CAN, s. 61-78, s. 65; CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 7; COŞKUN Mahmut, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara 2011; s. 35; ÖZKAN, s. 8; ÖZVATAN, s. 5; ÜSTÜN, s. 44; YARALI, s. 122-123.

kanunlarda Tahsili Emval Kanununa veya 6183 sayılı Kanuna göre tahsil edileceği düzenlenen alacaklar olmak üzere beşe ayrılarak incelenebilir¹⁸⁶.

II. AMME ALACAĞININ ÖZELLİKLERİ

Amme alacakları, amme hizmetlerinin yerine getirilmesi ve sürdürülebilmesi için elzem niteliktedir. Zira, amme hizmetlerinin finansman kaynağı amme alacaklarıdır¹⁸⁷. Bu özelliği sebebiyle de amme alacakları özel alacaklara nazaran imtiyazlı kabul edilmektedir¹⁸⁸.

Amme alacakları, özel hukuk karakterli alacaklardan, takip ve tahsil bakımından ayrılmaktadır. Örneğin, amme alacakları amme malı olarak değerlendirildiğinden haczedilemez. Bunun yanında, mahsubu da mümkün değildir. Bu açılardan amme alacakları özel alacaklardan farklıdır¹⁸⁹. Türk hukukunda, İİK varken, ayrıca AATUHK gibi bir düzenlemeye yer verilmesinin sebebi de bu farklılıklardır¹⁹⁰.

Amme alacaklarının takip ve tahsilinde amme gücü kullanılmaktadır¹⁹¹. Bunun yanında amme alacakları, yalnızca idarenin tek taraflı beyanı ile tahakkuk eder¹⁹². Amme alacaklarının tahakkuk edebilmesi için borçlunun iradesine ya da hâkim kararına ihtiyaç yoktur¹⁹³.

AATUHK ile amme alacakları bakımından idareye ayrıcalıklar tanınmış, özel bir takip ve tahsil usulü düzenlenmiştir. Ancak bu düzenleme, idarenin söz konusu

¹⁸⁶ GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 6; YARALI, s. 124-125.

¹⁸⁷ GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 23; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 165; KANETİ /EKMEKÇİ/ GÜNEŞ /KAŞIKÇI, s. 121; ONAR, s.1648; ÖZER İlhan, *Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması*, Orta Doğu Amme İdaresi Yayını, Ankara 1979, s. 18; ÖZKAN, s. 3; ÜSTÜN, s. 10.

¹⁸⁸ ÇELİK S. Binnur, *Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)* İstanbul 2018, s. 33; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 18; ONAR, s. 1648; ÖZKAN, s. 7.

¹⁸⁹ ÖZKAN, s. 8; YARALI, s. 117-118.

¹⁹⁰ ÖZKAN, s. 8; YARALI, s. 117.

¹⁹¹ GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 2; ÖZER, s.18; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 162; ÖZVATAN, s. 5.

¹⁹² AYZAZ, s. 33; BAHÇECİ, s. 44; CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 20; ÇELİK, s. 33; YARALI, s. 118; ÖZKAN, s. 10.

¹⁹³ CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 20; YARALI, s. 118.

alacaklara 2004 sayılı İİK çerçevesinde takip yapmasına engel teşkil etmemektedir¹⁹⁴. İdare, amme alacaklarının takip ve tahsilinde her iki düzenleme arasında seçim yetkisini haizdir. Bununla birlikte, idarenin, amme alacakları dışında, özel hukuk karakterli alacakları için AATUHK’da düzenlenen özel takip ve tahsil usulüne başvurması mümkün değildir. Bu alacaklar, yalnızca 2004 İİK uyarınca takip ve tahsil edilebilir¹⁹⁵.

Belirtilmelidir ki, AATUHK’ da iflas yolu ile takip özel bir usule bağlanmamıştır. AATUHK’un 100. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen amme alacaklarının iflas yolu ile takibi 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca gerçekleştirilir.

III. AMME ALACAKLARININ TÜRLERİ

A. GENEL OLARAK

Amme alacakları, AATUHK’un 1. maddesinde tarif edilmiştir. Amme alacaklarının, söz konusu maddede sayılanlardan ibaret olup olmadığı, başka bir deyişle Kanundaki sayımın tahdidi olup olmadığı hususu tartışmalıdır.

¹⁹⁴ ÖZKAN, s. 8; YARALI, s. 119; Yargıtayın bir kararına göre: “...Kamu alacağının genel haciz yoluyla takip edilemeyeceğine ilişkin bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda seçimlik hakkı bulunan davacı genel hükümler uyarınca takip ve dava yoluna başvurabilir...” Yargıtay 4. H.D. 09.11.2015 E. 2015/1186 K. 2015/12584; Yargıtay aynı yöndeki bir başka kararına göre; “...2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu’nun “Hukuku amme borçları” başlıklı 47. maddesinde, para cezasıyla diğer hukuku amme borçlarının takibi hakkındaki kanunlar hükmünün mahfuz olduğu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun’un 1. maddesinde, “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur” denilse de bu hükümler seçimlik hakkı bulunan davacının genel hükümler uyarınca takip ve dava yoluna başvurmasına engel değildir. Bu nedenle davacının genel hükümler çerçevesinde takip ve dava yoluna başvurmasında hukuki yararı bulunduğu kabul edilmesi gereklidir...” Yargıtay H.G.K., 16.09.2015 E.2015/4-791 K. 2015/1756 (Kazancı Hukuk Otomasyonu, E.T. 05.03.2020.)

¹⁹⁵ AYAZ, s. 33; YARALI, s. 119; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 5; ÖZKAN, s. 5; ÖZVATAN, s. 9.

Bir görüşe göre; amme alacakları, AATUHK'un 1. maddesinde teker teker belirtilmiş olup AATUHK'da sayılan alacaklardan ibarettir¹⁹⁶. Dolayısıyla bir alacağın amme alacağı olabilmesi için AATUHK'un 1. maddesinde sayılan alacaklardan olması gerekir. Söz konusu hükümde yer alan "gibi" sözcüğü, genişletme amacı gütmeksizin, söz gelimi kullanılmıştır¹⁹⁷. Burada bu sözcüğün kullanılması, usule ilişkin alelade dilbilgisi kurallarıyla da açıklanabilir¹⁹⁸.

Diğer bir görüşe göre ise, amme alacakları burada sayılanlardan ibaret olmayıp tadadi (örnekleyici) bir sayım yapılmıştır¹⁹⁹. Hükümde yer alan "gibi" sözcüğü de bu görüşü desteklemektedir.

Hülasa amme alacaklarını beş grupta ifade edilebilir:

- AATUHK' un birinci maddesinde ifade edilen asli alacaklar
- AATUHK' un birinci maddesinde ifade edilen fer i asli alacaklar
- AATUHK' un ikinci maddesinde TEK'e göre tahsil edileceği düzenlenen alacaklar ile ilgili kanunlarında AATUHK'a göre tahsil edileceği düzenlenen alacaklar
- İsmi belirtilmese de amme hizmeti yürütülmesinden kaynaklanan alacaklar
- İlk dört maddede yer alan alacakların takip ve tahsili için yapılan masraflar.

B. ASLİ AMME ALACAKLARI

Asli amme alacakları; vergi, resim ve harç, vergi cezaları, para cezaları ile bu alacakların takiplerine ilişkin muhakeme masraflarını ifade eder²⁰⁰. Bu alacaklardan bazıları, amme hizmetinin gereklerine dayanmaktadır. Örneğin, vergi, resim ve harç, amme hizmetinin gereklerine dayanan amme alacaklarındandır. Bu alacakların diğer

¹⁹⁶ ÇELİK, s. 7; KARAKOÇ Yusuf, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan Ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, Ankara 2000, s. 33; KARAKOÇ Yusuf, *Kamu İcra Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s. 85.

¹⁹⁷ AKMANSU, s. 47-48; ÜSTÜN, s. 27.

¹⁹⁸ AKMANSU, s. 47-48; ÇELİK, s. 7; YARALI, s. 123,

¹⁹⁹ BAHÇECİ, s. 63; BUDAK Tamer/BENK Serdar, "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", *Business and Economic Research Journal*, S. 2, C. 2, 2011, s. 61-76, s. 65; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 6; ÖZKAN, s. 9; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 5.

²⁰⁰ ÖZVATAN, s. 7; YARALI, s. 125.

bir kısmı ise, amme hizmetinin gereklerine dayanmayıp amme gücünden kaynaklanmaktadır²⁰¹. Cezalar, amme gücünden kaynaklanan amme alacakları arasında yer almaktadır²⁰².

1. Vergi

Vergi, başta amme hizmetlerini yerine getirebilmek ve sürdürebilmek ve daha başka pek çok amaçla, ekonomik değerlerin özel ekonomiden amme ekonomisine cebren ve karşılıksız olarak aktarımıdır²⁰³. Vergi, karşılıksızlığı ve cebren tahsili özellikleri sebebiyle diğer amme alacaklarından farklıdır²⁰⁴. Vergi; harç veya resim gibi alacakların aksine, somut bir hizmet karşılığı alınmaz²⁰⁵. Amme hizmetlerinden faydalanma derecesinin, yükümlü olunan vergi miktarıyla ilişkisi yoktur²⁰⁶. Ayrıca vergi, zorunlu olması yönüyle, ihtiyari nitelikte bir amme geliri olan borçlanmadan ayrılır²⁰⁷.

Anayasa'nın vergiye ilişkin düzenlemesi, "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmının "Siyasal Hak ve Ödevler" ilgili dördüncü bölümünde vergi ödevi başlığı ile dört fıkrada 73. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak, söz konusu maddede düzenlenen ilkeler, maddenin kenar başlığının uyandırdığı izleniminin aksine, sadece vergi açısından geçerli değildir. Resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler bakımından da bu ilkeler geçerlidir²⁰⁸.

²⁰¹ ONAR, s. 1650; ÖZKAN, s. 10; ÜSTÜN, s. 26; YARALI, s. 125.

²⁰² ONAR, s. 1650; ÖZKAN, s. 10; ÜSTÜN, s. 26; YARALI, s. 125.

²⁰³ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 99; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ /KAŞIKÇI, s. 4; SABAN, s. 6; SAĞIR, s. 5; ULUATAM Özhan/METHİBAY Yaşar, *Vergi Hukuku*, Ankara 2001, s. 7; ÜSTÜN, s. 31; YARALI, s. 126.

²⁰⁴ AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara, 2019, s. 108; YARALI, s. 126.

²⁰⁵ MUTLUER M. Kâmil/ÖNER Erdoğan/KESİK Ahmet, *Teoride Ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2007, s. 185; ÖZER, s. 26; ÖZKAN, s. 10 ve s. 184; ÜSTÜN, s. 32; YARALI, s.127.

²⁰⁶ MUTLUER/DAYANÇ KUZEYLİ, s. 46; ÖZKAN, s.11-12; YARALI, s. 126.

²⁰⁷ AYAZ, s. 35; ÖZKAN, s. 12; YARALI, s. 127.

²⁰⁸ KANETİ Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul 1989, s.37; KANETİ Selim/EKMEKÇİ Esra/GÜNEŞ Gülsen/KAŞIKÇI Mahmut, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2019, s. 12; YARALI, s. 12; ÖZKAN, s. 11; ÖZVATAN s. 5-6.

2. Resim ve Harç

Resim, devletin egemenlikten kaynaklanan gücüne dayanılarak, amme hizmetlerinin finansmanı için, belli bir hizmetin veya işin yapılması amacıyla, idarenin verdiği özel izin/ruhsat karşılığı alınan paradır²⁰⁹. Bu para, izin karşılığı ödendiğinden, “karşılıklılık özelliği” öne çıkmakta ve diğer amme alacaklarından bu yönüyle ayrılmaktadır²¹⁰.

Harç, devletin egemenliğine dayanarak; vergi, resimde olduğu gibi amme hizmetlerinin finansmanı için, belli bir hizmetin gerçekleştirilmesi amacıyla, idarenin yalnızca bu hizmetlerden yararlananlardan aldığı paradır²¹¹. Vergi ile harç arasındaki temel farklılık, karşılıklılık hususunda ortaya çıkmaktadır²¹². Harç ile karşılığında alınan amme hizmeti arasında doğrudan bağlantı vardır. Buradan hareketle, verginin karşılıksız olmasına rağmen harç karşılıklıdır²¹³. Harcın ödenmesi zorunludur²¹⁴. Amme hizmetinden yararlanabilmek için harcının ödenmesi gerekmektedir²¹⁵. Vergi ile harç zorunluluk bakımından ortak özellik taşımaktadır.

3. Vergi Cezaları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre vergi kanunlarında yer alan maddi ve şekli yükümlülüklerin ihlali halinde uygulanan müeyyidelerdir. Vergi cezaları idari para cezası niteliğindedir.

²⁰⁹ ERDEM/ ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s.101; ÖZER, s. 27; MUTLUER/ ÖNER/KESİK, s. 185, KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 7; PEHLİVAN Osman, *Vergi Hukuku*, Trabzon 2021, s. 21; ULUATAM Özhan/METHİBAY Yaşar, *Vergi Hukuku*, Ankara 2001, s. 9; YARALI, s. 128; Mali güç ilkesi bu konuda istisnadır. Mali güç ilkesi yalnızca vergiler için geçerlidir.

²¹⁰ MUTLUER/ÖNER/KESİK, s. 185; ULUATAM/METHİBAY, s. 8.

²¹¹ 495 s. Harçlar Kanun'un Gerekçesi (www.tbmm.gov.tr E.T. 10.02.2021); KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 6; NADAROĞLU Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul 2000, s. 194; PEHLİVAN, s. 21; ULUATAM/METHİBAY, s. 8; MUTLUER/ÖNER/KESİK, s. 184; YARALI, s. 128.

²¹² KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 6; ÖZKAN, s. 13; YARALI, s. 129.

²¹³ NADAROĞLU, s. 195; YARALI, s. 129.

²¹⁴ NADAROĞLU, s. 195; PEHLİVAN, s. 21; ÜSTÜN, s. 33.

²¹⁵ AYAZ, s. 37; PEHLİVAN, s. 21; ÜSTÜN, s. 34.

Vergi kanunlarına uygun davranılmasını sağlamak amacıyla vergi cezaları öngörülmüştür²¹⁶. Vergi cezalarının amacı amme geliri elde etmek değil, vergi mükellef veya sorumlularının vergi kanunlarına uymasını sağlamaktır²¹⁷.

4. Para Cezaları

61AATUHK'a göre asli amme alacağı olarak kabul edilen para cezaları, Kabahatler Kanununda düzenlenen idari para cezalarıdır²¹⁸. Bu idari para cezası, mahkemeler tarafından hükmolunabileceği gibi idare tarafından da uygulanabilir²¹⁹. Türk Ceza Kanununda tahsili gösterilen para cezaları bu alacakların dışındadır. (AATUHK m. 3/2)

5. Ceza Tahkik ve Takiplerine Ait Muhakeme Masrafları

Ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masraflarından anlaşılması gereken, bir ceza davası dolayısıyla soruşturma ya da kovuşturma evresinde yapılan masraflardır²²⁰.

Bu masraflar, AATUHK'un 1. maddesinde yer alan vergi, resim ve harçlardan doğan takip ve tahsil masraflarından ayrılır²²¹. Bu masraflar da asli amme alacakları arasında yer almaktadır.

C. FER'İ AMME ALACAKLARI

Fer'i amme alacakları, asli amme alacaklarının geç ödenmesi veya ödenmemesi halinde ortaya çıkan alacaklardır²²². Fer'i amme alacakları; tecil faizi (AATUHK m.

²¹⁶ ÜSTÜN, s. 35.

²¹⁷ AKDOĞAN, s. 112; AYAZ, s. 38; EDİZDOĞAN Nihat/ÇETİNKAYA Özhan/GÜMÜŞ Erhan, *Kamu Maliyesi*, Bursa 2019, s. 118; ÖZKAN, s. 15; ULUATAM/METHİBAY, s. 9.

²¹⁸ GERÇEK, s. 6.

²¹⁹ YARALI, s. 134; Danıştayın bir kararına göre: "...6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1. maddesinde, Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait para cezası alacakları ve bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümlerinin tatbik olunacağı belirtilmiştir.*" Danıştay 11. D., 05.03.2013, E. 2012/10018 K. 2013/1845 (Lexpera, E.T. 11.11.2021)

²²⁰ AYAZ, s. 38; YARALI, s. 130

²²¹ ÜSTÜN, s. 34.

²²² ÇELİK, s. 6; ÖNAL SAYIN Bilge, *Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu*, Ankara 2009, s. 144; ÖZKAN, s. 17; ÜSTÜN, s. 35; YARALI, s. 135; YILMAZ, s. 27.

48/1), gecikme zammı (AATUHK m. 51), haksız çıkma zammı (AATUHK m.8), gecikme faizi (VUK m. 112 b. 3) ve pişmanlık zammıdır (VUK m. 371).

Bu alacakların öngörülmesinin sebebi, asli amme alacaklarının zamanında ödenmemesi veya hiç ödenmemesi sebebiyle devletin uğradığı mali zararın telafisidir²²³.

Fer'i amme alacaklarının varlığı asli amme alacaklarına bağlıdır²²⁴. Asli amme alacakları ile fer' i amme alacakları, tahsil usulü bakımından aynı kurallara tabidir²²⁵. Zira, bu alacaklar aynı kaynaktan doğan ve birbirleri ile yakın ilişki içinde olan alacaklardır²²⁶.

1. Tecil Faizi

Belli koşullarda amme alacağının taksitlendirilmesi veya tahsilinin ertelenmesi üzerine alacak üzerinden tahakkuk ettirilen faiz tecil faizi olarak adlandırılmaktadır²²⁷. Amme alacakları taksitlendirildiğinde veya tahsili ertelendiğinde ödeme imkânı olmayan borçluların borcu yapılandırılarak kolaylık sağlanmaktadır. Bu kolaylık, amme borçlusunun olası icra tehdidinden arındırılarak varsa işletmesinin devamlılığını sağlamaya yardımcı olduğu gibi amme alacağının tahsil imkânsızlığını da ortadan kaldırmaktadır.

Tecil faizi, AATUHK'un 48. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre;

“Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.”

²²³ AYAZ, s. 39; ÖZKAN, s. 17; YILMAZ, s. 27; YARALI, s. 135.

²²⁴ GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 7; SAĞIR, s. 9; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 8; YILMAZ s. 27.

²²⁵ GERÇEK Adnan, *Kamu Alacakları*, s. 7; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 506; ÖZKAN, s.17; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 8; ÜSTÜN, s. 35; YARALI, s.135.

²²⁶ YARALI, s. 135.

²²⁷ ÖZKAN, s. 21; YARALI, s. 139.

Tecil faizi, asli amme borcunun ödenmesinin tecil edilmesi sebebiyle, tecil başvurusundan borcun ödenmesine kadarki süreyle ve borcun miktarıyla orantılı olarak belirlenen paradır²²⁸. Taksitle ödenmesi kararlaştırılan tüm amme alacaklarına tecil faizi uygulanır. Azami tecil süresi otuz altı aydır (AATUHK m. 48/1). Hükümde yer alan “tecil olunabilir” ifadesinde anlaşılabacağı üzere, idarenin tecil konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır.

2. Gecikme Zammı

Gecikme zammı, AATUHK’un 51 ilâ 53. maddelerinde düzenlenmiştir. Amme borcu, zamanında ödenmediği takdirde, ayrıca bir işlem yapılmasına ihtiyaç olmaksızın, amme borçlusu temerrüde düşer²²⁹. Bu durumda temerrüdün sonuçlarından birisi de temerrüde düşülen günden itibaren gecikme zammı uygulanmasıdır²³⁰. Gecikme zammı, amme alacaklarının vadesinde tahsil edilmesini sağlamak amacıyla amme alacağı üzerinden hesaplanan ek bir ödemedir²³¹.

Gecikme zammı, TBK’nın 120. maddesinde de düzenlenen temerrüt faizine benzemektedir. Ancak, gecikme zammı için uygulanacak oran, temerrüt faizinin aksine taraflar veya kanun tarafından değil, ekonomik şartlar gözetilerek devlet tarafından belirlenmektedir²³².

Amme alacağının zamanında ödenmeyen kısmı için gecikme zammı, vade gününü takip eden günden itibaren her ay için ayrı ayrı %1,6 oranında hesaplanır. Gecikme faizi, ay kesirlerine denk düştüğü takdirde ise günlük olarak hesaplanır (AATUHK m. 51/1). Bu husus, VUK’ a göre uygulanan vergi ziyai cezaları için hesaplanacak gecikme zammı için de geçerlidir. Ancak, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında, bu oranın yarısı ölçüsünde gecikme zammı uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına ise gecikme zammı tatbik edilmez (AATUHK m. 51/3). Gecikme zammı

²²⁸ YARALI, s. 140.

²²⁹ ÖZKAN, s. 18-19.

²³⁰ YARALI, s. 136.

²³¹ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 553; ÖZKAN, s. 17.

²³² COŞKUN, s. 453; YARALI, s. 136.

yalnızca, alacağın aslı için uygulanmaktadır. Alacağın fer' ileri için ayrıca gecikme zammı uygulanmaz²³³.

Gecikme zammı ceza özelliği taşımamaktadır²³⁴. Bu nedenle gecikme zammı, mirasçılara intikal etmektedir²³⁵. Gecikme zammının amacı, amme alacağının vadesinde ödenmemesinden kaynaklanan mali zararı ortadan kaldırmak ve borçluların amme alacaklarını zamanında ödemesini sağlamaktır²³⁶. Gecikme zammının amaçlarından birisi de vergilerin geç ödenmesinden dolayı, mükelleflerin avantajlı duruma geçmesini önlemektir²³⁷.

3. Haksız Çıkma Zammı

Amme alacağının tahsil edilebilmesi için kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle, dava açabilir (AATUHK m. 58/1). Ancak davada tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamlı tahsil edilir (AATUHK m. 58/5). Bu zamma, haksız çıkma zammı denir. Haksız çıkma zammı, özel hukukta uygulanan icra inkâr tazminatının, amme hukukundaki yansımasıdır²³⁸.

²³³ COŞKUN, s. 450.

²³⁴ AYAZ, s. 39; CANDAN, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 89; ÇELİK, s. 190; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 83; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 553; ÖZKAN s. 19; ÖZVATAN, s. 47; Aksi yönde bkz. ÖZER, s. 28. Gecikme zammının müeyyide olduğunda dair yargı kararları bulunmaktadır. Bu yönde, Danıştay VDDK, 01.05.1992 tarihli E. 1991/421 K. 1992/148 (Lexpera, E.T. 11.11.2021).

²³⁵ AYAZ, s. 39; ÇELİK, s. 190; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 553; ÖZKAN s. 19.

²³⁶ AYAZ, s. 39; CANDAN Turgut, *Kanuni Temsilci*, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006. Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s. 89; ÇELİK, s. 190; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 83; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 552-553; ÖZKAN, s. 19; Danıştay VDDK, 02.10.2019 tarihli, E.2019/1078 K. 2019/666 kararına göre: “...gecikme zammı devlete ait alacağın vadesinde ödenmemesi sebebiyle oluşacak gelir kaybı ile enflasyondan dolayı oluşan reel azalmanın karşılığı olmaktadır...” (Lexpera, E.T. 11.11.2021).

²³⁷ AYAZ, s. 39; CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 89; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 553.

²³⁸ AKKAYA Mustafa, “*Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu*”, Prof. Dr. Mualla Öncel’ e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara 2009, sa. 339-347, s. 340; ÖZKAN, s. 22; YARALI, s. 140.

Haksız çıkma zammının uygulanabilmesi davanın reddine bağlıdır. Burada, amme borçlularının kötü niyetli bir şekilde borcu ödememek için yargı organlarının yükünü artırmaları engellenmek istenmiştir²³⁹.

Haksız çıkma zammı, yalnızca ödeme emrindeki miktar üzerinden hesaplanır. Bu miktara sonradan eklenen fer'i alacaklar, haksız çıkma zammının hesabında dikkate alınmaz²⁴⁰. Ayrıca belirtilmelidir ki, haksız çıkma zammına gecikme zammı uygulanmaz²⁴¹.

4. Gecikme Faizi

Gecikme faizi, VUK' un 112. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

“... ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

c) 379 uncu madde kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda söz konusu maddeye göre hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.”

²³⁹ AYAZ, s. 42; YARALI, s. 141.

²⁴⁰ YARALI, s. 141.

²⁴¹ YARALI, s. 141, ÖZKAN, s. 22.

Gecikme faizi ile gecikme zammı birbirinden farklı kavramlardır²⁴². Gecikme faizi, tarh ve tahakkuktaki gecikmeden dolayı öngörülmüş bir müeyyidedir²⁴³. Gecikme zammı ise, tarh ve tahakkuk döneminde değil, vade tarihinden sonrası için öngörülmüştür²⁴⁴.

Gecikme faizi, mükellefi olduğu vergiyi vaktinde beyan etmeyerek, ödemeyerek menfaat sağlayan kişilerin bu menfaatini azaltmayı hedefler²⁴⁵. Ancak gecikme faizinin amacı, cezalandırmak değil, vergi adaletini sağlamaktır²⁴⁶. Gecikme faizinin de amacı, gecikme zammı gibi, vergilerin zamanında ve tam ödenmesini sağlamaktır²⁴⁷.

5. Pişmanlık Zammı

Pişmanlık zammı, VUK' un 371. maddesinde düzenlenmiştir. Pişmanlık zammı, ceza hukukunda neticenin ortadan kaldırılması ve telafisini amaçlayan etkin pişmanlık kurumunun vergi hukukundaki yansımasıdır²⁴⁸. Pişmanlık zammı, beyan sisteminin işletildiği vergilerde, mükelleflerin vergi kaybına neden olan suçlardan pişman olmaları halinde, şartlarını yerine getirmek kaydıyla vergi ziyaı cezasından

²⁴² AYAZ, s. 40; YARALI, s. 138; ÖNCEL/KUMRULU/GÖKER/ÇAĞAN, s. 135.

²⁴³ AYAZ, s. 40; CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 88; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 93; ÖZKAN, s. 20.

²⁴⁴ AYAZ, s. 40; ÖZKAN, s. 20.

²⁴⁵ AYAZ, s. 40; YARALI, s. 139; Danıştayın bir kararına göre: "...kendi kanunlarında belirtilen sürelerde tahakkuk ettirilmeyip, sonradan ikmalen resen veya idarece tarh edilen vergilerin ödenmesindeki gecikmenin önlenmesi ve bu süre içindeki gelir kaybının telafisi amaçlanmıştır. Nitekim, Vergi Usul Kanununun anılan 112'nci maddesinde 3239 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle yapılan değişikliğin gerekçesinde, ikmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatlarda gecikme faizi uygulanmasının, devlet alacağının ödenmesindeki gecikmeler ile zamanında beyan edilmemek ve ödenmemek suretiyle haksız olarak devlet parasını uzun süre kullanan ve bu suretle menfaat sağlayan mükellefin mükaflatlandırılmasının önlenmesi ve devlet parasını haksız olarak kullanmak suretiyle kazanç temin eden mükelleften sözü edilen paranın kullanma karşılığının alınması amacına yönelik olduğu açıklanmıştır..." Danıştay, 7. D., 19.10.1998, E. 1997/2760; K. 1998/3375 (Lexpera, E.T. 11.11.2021).

²⁴⁶ AYAZ, s. 40; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 93; CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 87; ÖZKAN, s. 20; ÖZVATAN, s. 47, YARALI, s. 139.

²⁴⁷ ÖZKAN, s. 20; AYM, 24.06.1993 E. 1992/29 K. 1993/23.

²⁴⁸ YARALI, s. 141.

kurtulmalarını sağlayan bir uygulamadır²⁴⁹. Ayrıca pişmanlık zammı, fer'i nitelikte bir amme alacağı olup temsilcilerin sorumluluğu kapsamında yer alır.

Ödeme süresi geçmiş bulunan vergiler için gecikilen her ay ve kesri için kanunda belirtilen gecikme zammı oranında, pişmanlık zammı hesaplanır (VUK m. 371). Pişmanlık zammı, haber verme tarihinden itibaren on beş gün içinde ödenmelidir (VUK m. 371).

Pişmanlık zammı, ceza özelliği taşımasına rağmen, cezalardan beklenen faydaları sağlamaktadır²⁵⁰. Zira, vergi ödevlerini tam ve zamanında yapmaya sevk etmektedir²⁵¹. VUK m. 371'de belirtilen on beş günlük süre içerisinde pişmanlık zammı ödenmediği takdirde, pişmanlık müessesesinden yararlanılamaz. Hatta bu halde, vergi cezası kesilmesi dahi gündeme gelebilir²⁵².

D. AMME HİZMETİNDEN DOĞAN DİĞER AMME ALACAKLARI

Amme hizmetinden doğan diğer amme alacakları, devlet, il özel idareleri ve belediyelerin amme hizmeti gerçekleştirmesi sebebiyle ortaya çıkan, ancak sözleşmeden, haksız fiilden veya sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanmayan alacaklardır (AATUHK m. 1).

Asli ve ferî alacaklar olarak sayılmayan, ancak amme hizmetlerinden kaynaklanan alacaklar da amme alacağı kabul edilmiştir. Bu tür alacaklar kanunda genel bir ifadeyle belirtilmiş, bir başka deyişle tek tek sayılmamış, sadece istisnalar belirtilmiştir²⁵³.

Amme hizmeti, devlet tarafından veya devletin gözetim ve denetimiyle, genel ve müşterek özellik gösteren toplumsal ihtiyaçları gidermek için yapılan hizmetlerdir²⁵⁴. Ancak AATUHK açısından amme hizmeti kapsam bakımından daha

²⁴⁹ ÖZKAN, s. 22; YARALI, s. 141.

²⁵⁰ YARALI, s. 142.

²⁵¹ ÖZKAN, s. 23.

²⁵² YARALI, s. 142.

²⁵³ YARALI, s. 143; ÇELİK, s. 7; ÖZKAN, s. 23; ÜSTÜN, s. 42.

²⁵⁴ ÇELİK, s. 2; GÜNDAY Metin, *İdare Hukuku*, Ankara 2017, s. 330; ÖZKAN, s. 24; ÖZER, s. 19-20 YILDIRIM Turan, *İdare Hukuku*, İstanbul 2018, s. 412;

sınırlı olup Devlet, il özel idaresi ve belediyelerin amme hukukundan kaynaklanan imtiyazları kullanarak sunduğu hizmetleri ifade etmektedir²⁵⁵.

AATUHK'un amme hizmetinin yerine getirilmesinden kaynaklanan alacakları amme alacağı olarak kabul etmesi, amme hizmeti ve amme alacağı kavramları arasındaki bağın ne kadar kuvvetli olduğunu göstermektedir. Bu husus, aynı zamanda amme alacaklarının amme hizmeti temeline dayandığının da kanıtıdır²⁵⁶.

İdare, yetkilerini kullanırken, çeşitli işlemler yapar. Bu işlemlerden pek çoğu tek taraflıdır. Bir kısmı ise tek taraflı değil, iki taraflıdır. İki taraflı işlemlerin en başında idari sözleşmeler gelmektedir. İdari sözleşmeler, idarenin bir amme hizmetinin yürütülmesine ilişkin sözleşmeleridir²⁵⁷. Bu sözleşmelerde, sözleşmenin karşı tarafı, bir amme hizmetini yerine getirmeyi veya getirilmesine katılmayı taahhüt etmektedir²⁵⁸. İdare, bu sözleşmelerde üstün ve ayrıcalıklı yetkilerle taraf olarak yer almaktadır²⁵⁹. Bu nedenle idari sözleşmeler, bütün unsurlarıyla amme hukuku ilke ve kurallarına tabi olan sözleşmelerdir. İdarenin karşısında yer alan taraf, bu sözleşme ile amme hizmetini ifa etme veya ifasına katılma borcunu üstlenmektedir. İdari sözleşmeler de karşılıklı irade beyanlarının uyuşması ile oluşur ancak, amme hizmetleriyle ilgili olması bakımından özel hukuk sözleşmelerinden farklıdır²⁶⁰. Zira, idari sözleşmeler, belirtildiği gibi amme hukuku kurallarına göre gerçekleştirilmektedir²⁶¹. İdari sözleşmelerde, bu sözleşmelerden idarenin menfaatine doğan alacaklar, idarenin ayrıcalıklı usulleriyle tahsil edilebilir. İdari sözleşmelerde,

²⁵⁵ ÖZKAN, s. 24.

²⁵⁶ YARALI, s. 143.

²⁵⁷ GÖZLER Kemal/KAPLAN Gürsel, *İdare Hukuku Dersleri*, 2018 Bursa, s. 425; GÜNDAY, s. 184; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 9; TAN Turgut, *İdare Hukuku*, 2017 Ankara, s. 305.

²⁵⁸ GÖZLER/KAPLAN, s. 425; GÜNDAY, s. 184; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 9; TAN, s. 306.

²⁵⁹ GÜNDAY, s. 184; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 9; TAN, s. 302.

²⁶⁰ GÖZLER/KAPLAN, s. 420; GÜNDAY, s. 184; YARALI, s. 144; TAN, s. 302.

²⁶¹ GÖZLER/KAPLAN, s. 421; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 9.

devletin amme gücü önemli ölçüde etkili olduğundan, idari sözleşmelerden kaynaklanan alacaklar da amme alacağı kabul edilmektedir²⁶².

Amme hizmetlerinden kaynaklanan alacaklara, harcamalara katılma payları örnek verilebilir²⁶³. Harcamalara katılma payları, belediyelerin, belediye sınırları içinde gerçekleştirdikleri hizmetlerden yararlanan taşınmaz sahiplerinden, tahsil ettiği bedellerdir²⁶⁴. Elektrik enerjisi fon alacağı da amme hizmetlerinden kaynaklanan alacaklara bir başka örnektir²⁶⁵.

E. AMME ALACAKLARININ TAKİP MASRAFLARI

Asli, fer'i ve amme hizmetinden doğan amme alacaklarının takip ve tahsili amacıyla yapılan masraflar da amme alacakları arasında yer almaktadır (AATUHK m. 1). AATUHK'un 3. maddesinde bu alacaklar, "*cebri icradan mütevellit muameleler sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi her türlü giderler*" olarak tanımlanmıştır. Bu alacaklar; hacizli malın haczinden, paraya çevrilmesine kadar yapılan bütün masrafları kapsar.

Amme alacaklarının takip masrafları da amme alacağı gibi değerlendirilerek aynı şekilde takip edilmektedir. Bu durum amme alacakları ile alacakların takip masraflarının ayrı usullerle takip edilmesinin ortaya çıkaracağı sakıncaları ortada kaldırmaktadır²⁶⁶.

²⁶² DENİZ, s. 16; COŞKUN, s. 35; ÖNCEL /KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER s. 165; ÜSTÜN Ümit Süleyman/DENİZ Muzaffer, "*Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacaklarına İlişkin Sorumlulukları ve İtiraz Hakları*", Mali Hukuk Dergisi, C. 14, S. 161, 2018, sa. 1505-1527, s. 1507; YARALI, s. 144; YILMAZ, s. 20.

²⁶³ GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 8; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 507; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 9.

²⁶⁴ ÖZER, s. 27; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 9; Örneğin, Belediye Gelirleri Kanunu m.88'de yer alan Su tesisleri harcamalarına katılma payı başlıklı düzenlemeye göre: "...Belediyelerce veya belediyelere bağlı müesseselerce beldede aşağıdaki şekillerde su tesisleri yapılması halinde, dağıtımın yapıldığı saha dahilindeki gayrimenkullerin sahiplerinden, Su Tesisleri Harcamalarına Katılma Payı alınır:..."

²⁶⁵ Danıştay 10. D., 24.02.1999, E. 1995/6742 K. 1999/631 kararında yer aldığı üzere: "...Söz konusu fon alacağı, kamu hizmetinin dahi iyi görülebilmesi için kamu gücüne dayanılarak konulan bir mali yükümlülüktür..." (Lexpera, E.T. 11.11.2021).

²⁶⁶ ÖZKAN, s. 25.

F. AATUHK'A GÖRE TAHSİL EDİLECEĞİ DÜZENLENEN ALACAKLAR

Mülga Tahsili Emval Kanunu ile AATUHK'a göre tahsil edileceği düzenlenen alacaklar da amme alacakları arasında yer almaktadır. Oda ve borsa aidatları, asker ailelerine yapılacak yardım, ecr-i misiller, trafik cezaları bu tür alacaklara örnek verilebilir²⁶⁷. Bu alacakların AATUHK veya TEK'e göre tahsil edileceğinin düzenlenmesi, bu alacaklara amme alacağı özelliği kazandırmaz²⁶⁸. Fakat, bir alacağın TEK'e göre veya AATUHK'a göre tahsil edileceği düzenlendikten sonra, alacağın niteliği önemli değildir. Burada önemli olan AATUHK'da yer alan usullere göre tahsil edilecek alacakların tespit edilmesidir.

IV. AMME ALACAĞI İLE VERGİ ALACAĞI KAVRAMLARI

V. AMME ALACAKLARININ TARAFLARI

A. GENEL OLARAK

Amme alacağı, bir borç ilişkisinden kaynaklanmaktadır²⁶⁹. Her borç ilişkisinde olduğu gibi, burada da alacaklı ve borçlu olarak iki taraf bulunmaktadır. Alacaklı tarafta amme alacaklısı, borçlu tarafta ise amme borçlusu bulunmaktadır²⁷⁰. Ayrıca bazı özel durumlar da söz konusudur. Amme borçlusunun yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde, bu yükümlülükleri yerine getirecek vergi sorumlusu, temsilci, kefil gibi başka kişiler de ilişkiye dahil olmaktadır²⁷¹.

B. AMME ALACAKLISI

1. Genel Olarak

Borç ilişkisinin konusu amme alacağı ise, amme alacaklısı konumundaki amme kurumu, AATUHK ile bir takım imtiyazlı hak ve yetkilerle donatılmıştır. Bir amme

²⁶⁷ GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 5.

²⁶⁸ SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 10.

²⁶⁹ EREN, s. 4; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 8; YARALI, s. 145.

²⁷⁰ YARALI, s. 146.

²⁷¹ YARALI, s. 146.

kurumunun, amme alacaklısı olabilmesi için, AATUHK amme alacağının (borç ilişkisinin) tarafı olarak gösterilmesi veya ilgili alacağın düzenlendiği mevzuatta AATUHK'a gönderme yapılması gerekir²⁷². Bunun dışındaki durumlarda, bir amme kurumu amme alacaklısı olarak kabul edilemez²⁷³.

AATUHK'da, devlet, il özel idaresi ve belediye amme alacaklısı olarak gösterilmiştir. Bunlar dışındaki amme kurumlarının amme alacaklısı olabilmesi için, ilgili alacağın düzenlendiği mevzuatta AATUHK'a gönderme yapılmış olması gerekir.

Kamu iktisadi teşebbüsleri AATUHK'da sayılmadığından amme alacaklısı olamazlar²⁷⁴. Anayasa'da mahalli idareler arasında sayılan köyler de AATUHK'da amme alacaklısı olarak sayılmamıştır. Bu nedenle, kural olarak, köyler amme tüzel kişiliğini haiz olmalarına rağmen amme alacaklısı olamazlar²⁷⁵.

2. Devlet

Amme alacaklılarının başında Devlet yer alır (AATUHK m. 1)²⁷⁶. Devletten kastedilen, genel bütçeye dahil amme idareleridir²⁷⁷. Devlet tüzel kişiliğini oluşturan kurumlar, 5018 sayılı Amme Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda²⁷⁸ (I) Sayılı Cetvel' de belirtilmiştir. (I) Sayılı Cetvel' de belirtilen kurumların alacakları, sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanmamak şartıyla, devlete ait alacak olarak kabul edilir²⁷⁹.

²⁷² AYAZ, s. 43; YARALI, s. 146; YILMAZ, s. 19.

²⁷³ AYAZ, s. 43; YARALI, s. 146.

²⁷⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 166; YARALI, s. 148.

²⁷⁵ COŞKUN, s. 35; ÖNAL, s. 141; YARALI, s. 147; YILMAZ, s. 19; Köyün alacakları, kural olarak 442 sayılı Köy Kanunu'nun²⁷⁵ 66. maddesinde gösterilen özel usule göre takip ve tahsil edilir. Ancak 442 sayılı Köy Kanunu m. 45'e göre; "*Paranın harcanmasında hiçbir fenalık olmamasına ve faydasız yere para verilmemesine köy muhtarı ve ihtiyar meclisi azaları göz kulak olurlar ve paranın harcanmasında fenalık ve yolsuzluk olduğu Hükümetçe anlaşılırsa kaza idare meclisinin hükmü ile Tahsili Emval Kanununa göre köy muhtarı ve ihtiyar meclisi azasının malları satılarak köylünün parası ödenir*" hükmünde, hukuka aykırı olarak harcanan paranın, Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği belirtildiğinden, bu alacaklar 6183 sayılı Kanun uyarınca tahsil edilecektir.

²⁷⁶ YARALI, s. 148.

²⁷⁷ ÖZKAN, s. 31; YARALI, s. 148.

²⁷⁸ RG., 24.12.2003, S. 25326.

²⁷⁹ AYAZ, s. 44; YARALI, s. 148.

3. İl Özel İdaresi

İl özel idareleri, belirli bir ilde yaşayan insanların müşterek ihtiyaçlarını gidermek için kurulmuş yerinden yönetim birimidir²⁸⁰. Anayasa’da mahalli idareler arasında sayılan il özel idarelerinin, devlet tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliği bulunmaktadır.

İl özel idareleri, AATUHK’un 1. maddesinde amme alacaklıları arasında sayılmıştır. Bu nedenle, sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanmamak şartıyla, il özel idareleri de amme alacaklısı sıfatını haizdirler²⁸¹.

4. Belediye

Anayasa’da mahalli idareler arasında sayılan belediyeler, bir beldeyle sınırlı olarak, yerel halkın müşterek ihtiyaçlarını gidermek amacıyla kurulan amme idareleridir²⁸². Belediyeler, AATUHK’a 1. maddesinde amme alacaklıları arasında sayılmıştır. Belediye kavramından anlaşılması gereken, 5393 sayılı Belediye Kanunu²⁸³ ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu²⁸⁴ kapsamındaki belediyelerdir²⁸⁵. Sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanmamak şartıyla, belediyeler de amme alacaklısı sıfatını haizdirler²⁸⁶.

İnceleme konusu itibariyle limited şirketlerin kanuni temsilcileri ve ortakları amme borçlusudur. Bunların sorumluluklarının ortaya konulabilmesi için öncelikle amme borçlusu kavramını ortaya koymak gerekir.

²⁸⁰ AYAZ, s. 44; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 510; GÜNDAY, s. 471; GÜRSEL/KAPLAN, s. 187; TAN, s. 158.

²⁸¹ YARALI, s. 148.

²⁸² GÜNDAY, 489; s. GÜRSEL/KAPLAN, s. 187; TAN, s. 164; YARALI, s. 148.

²⁸³ RG., 13.07.2005, S. 25874.

²⁸⁴ RG., 23.07.2004, S. 25531.

²⁸⁵ YARALI, s. 149.

²⁸⁶ AYAZ, s. 44; YARALI, s. 148-149. Belediyenin su abonelik sözleşmesinden doğan alacağının amme alacağı olmadığı yönünde Danıştayın bir kararına göre: “6183 sayılı Yasanın yukarıda sözü edilen 1. maddesi hükmünde, akitten haksız fiil ve haksız iktisaptan doğan alacakların anılan yasa kapsamına girmediği açıkça belirtildiğinden, uyumsuzluk konusu su ücretinin ödeme emri ile istenilmesine imkân bulunmamaktadır.” Danıştay 9. D., 14.05.1991, E. 1990/1412 K. 1991/1724 (Lexpera, E.T. 11.11.2021).

C. AMME BORÇLUSU

“Amme borçlusu” kavramı, AATUHK’un 3. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; amme borçlusu veya borçlu terimi, “*amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini*” ifade eder. Amme borçlusu olmak için ödeme ehliyetinin bulunması yeterlidir, fiil ehliyeti aranmaz²⁸⁷.

AATUHK’un 3. maddesinden hareketle, amme borçluları şu şekilde sayılabilir:

- Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler.
- Kanuni temsilciler.
- Mirasçılar.
- Vergi mükellefleri.
- Vergi sorumluları.
- Kefiller.
- Yabancı Kişi ve Kurumların Temsilcileri.

1. Amme Alacağını Ödemek Mecburiyetinde Olan Gerçek ve Tüzel Kişiler

AATUHK’un 3. maddesinde, “*amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısların*” amme borçlusu olduğu ifade edilmiştir. Bu genel ifadenin, bütün amme borçlularını ifade ettiği söylenebilir²⁸⁸. Hükümde, amme borçlusunu olarak gerçek ve tüzel kişilerin belirlenmesinin sebebi, bunların hak ehliyetinin bulunmasıdır. Zira, amme borçlusunu olabilmek için hak ehliyetinin varlığı şarttır²⁸⁹. Bu nedenle, tüzel kişiliği bulunmayan kişi ve mal toplulukları amme borçlusunu olamazlar²⁹⁰. Örneğin adi ortaklıkların (TBK m. 620 vd.) amme borçlusunu olması söz konusu değildir. Adi

²⁸⁷ AYAZ, s. 45; ÇELİK, s. 24; ERGİNAY, s. 61-62; YARALI, s. 149; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 15.

²⁸⁸ ÖZKAN, s. 32; YARALI, s. 149.

²⁸⁹ YARALI, s. 149.

²⁹⁰ Aksi yönde bkz. YARALI, s. 150.

ortaklığın faaliyetlerine ilişkin amme alacaklarından, ortakların her biri müteselsil sorumluluk esaslarına göre (TBK m. 638/3) sorumludur.

2. Kanuni Temsilciler

AATUHK'un 3. maddesi uyarınca, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerin kanuni temsilcileri de amme borçluları arasında yer almaktadır.

Temsilci, başkası adına ve hesabına hareket ederek irade açıklaması ile temsil ettiği kişiyi hak sahibi veya borçlu kılabilen kişi olup temsilcinin temsil yetkisi, bir kanun hükmüne veya temsil edilenin iradesine dayanmaktadır²⁹¹. Buna göre, temsil esas itibarıyla kanuni ve iradî temsil olarak ikiye ayrılır. Kanuna dayanan temsil yetkisine, kanuni temsil; bu tür yetkiye sahip kişiye ise kanuni temsilci denir²⁹².

Kanuni temsilcilerin yetkisi, VUK ve AATUHK'dan kaynaklanmaktadır²⁹³. Kanuni temsilciler, kanunda öngörülen şartların oluşması durumunda fer' i olarak amme borcundan sorumlu olmaktadır²⁹⁴.

3. Mirasçılar

AATUHK'un 3. maddesine göre “...*Amme borçlusu veya borçlu terimi: Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini...*” Bu açıdan mirasçılar da amme borçluları arasında yer almaktadır. Ayrıca mirasçılara ilişkin özel bir düzenleme de VUK'un 12. maddesinde yer almaktadır. Buna göre; “*Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.*”

²⁹¹ AYAZ, s. 45; GEÇER, Adnan Emrah, “*Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk ve Kusursuz Sorumluluk*”, TBB Dergisi, S. 129, 2017, sa. 107-132, s. 109.

²⁹² AYAZ, s. 45; GEÇER, s. 109.

²⁹³ AYAZ, s. 45.

²⁹⁴ AYAZ, s. 45; ÇELİK, s. 28; YARALI, s. 150; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 84.

Murisin amme borcu, kesinleştigi takdirde, tahakkuk etmese de mirası reddetmeyen mirasçılardan alınabilir. Mirasçıların kanuni veya atanmış olması önemli değildir²⁹⁵.

4. Vergi Mükellefleri

Vergi mükellefi, VUK'un 8. maddesinin 1. fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre; *“Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir”*. Vergi alacağı, vergi mükellefi bakımından vergi borcunu teşkil eder (VUK m. 19/2). Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın veya hukuki durumun gerçekleşmesi ile doğar (VUK m. 19/2).

Vergi mükellefi olabilmek için hak ehliyetinin varlığı yeterlidir, fiil ehliyeti aranmaz (VUK m. 9) Bu nedenle küçük ve kısıtlılar da vergi mükellefi olabilirler²⁹⁶. Ayrıca vergi hukukunda, tüzel kişiliği haiz olmayan adi ortaklık gibi toplulukların da vergi mükellefi olması mümkündür²⁹⁷.

Vergi ödevi, yalnızca maddi olarak borç ödemekten ibaret değildir; şekli ödevler de içermektedir²⁹⁸. VUK'un 157 ilâ 257. maddelerinde vergi mükellefinin ödev ve yükümlülükleri düzenlenmiştir. Bu yükümlülükler arasında, mükellefin vergisini zamanında vermesi yer aldığı gibi durum değişikliklerinin bildirilmesi, defter tutulması, beyanname verilmesi gibi birçok yükümlülük de yer almaktadır.

5. Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu kavramı, VUK' un 8. maddesinin 2. fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre; *“Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir”*.

²⁹⁵ AYAZ, s. 46; ÖZKAN, s. 39; YARALI, s. 150.

²⁹⁶ AYAZ, s. 47; ÇELİK, s. 24; GÜLÇİÇEK Bayram/GÜLER Emre, *“Kanuni Temsilcilerin 213 sayılı VUK ve 6183 sayılı AATUHK hükümleri Uyarınca Sorumlulukları”*, Vergi Raporu, S. 49, 2012, sa. 45-58, s. 46; KIZILOL/TAŞ, s. 38; ÖZVATAN, s. 17; ŞENYÜZ, s. 89-90; YARALI, s. 151.

²⁹⁷ BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, Ankara 2021, s. 48; ÖZKAN, s. 41; YARALI, s. 151.

²⁹⁸ AYAZ, s. 47; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 37; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 162; KIZILOL/TAŞ, s. 37; ÖNCEL Mualla, *“Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”*, Prof. Dr. Fadıl H. Sur Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 522, Ankara 1983, sa. 39-55, s.39; ÖZKAN, s. 41.

Vergi sorumlusu, vergi mükellefi olmadığı halde, vergi mükellefi ile iktisadi veya hukuki ilişkisi sebebiyle mükellefin ödevlerini yerine getirmesi istenilen kişidir²⁹⁹. Vergi sorumlusu, vergi borcu ilişkisinin üçüncü kişisini oluşturur. Zira vergi sorumlusu, vergi borcu ilişkisine taraf olarak değil, birtakım sorumlulukları olan üçüncü kişi olarak katılmaktadır³⁰⁰. Vergi sorumlusu yalnızca maddi vergi borcu olarak verginin ödenmesinden değil, aynı zamanda şekli ödevlerden de sorumlu tutulmaktadır³⁰¹.

Vergiyi doğuran olay vergi sorumlusunun şahsında gerçekleşmediğinden, vergi sorumlusu verginin birinci dereceden sorumlusu değildir. Ancak, vergi mükellefinin vergisinin ödenmesinden kanun gereği sorumlu tutulmaktadır³⁰². Vergi sorumlusunun, verginin ödenmesinden sonra malvarlığında azalma meydana gelmemektedir. Vergi borcu mükellefin malvarlığından ödenmektedir veya vergi sorumlusu kendi malvarlığından ödese bile bunu mükellefe rücu edebilmektedir³⁰³.

Vergi sorumlusu kurumuna ihtiyaç duyulmasının sebebi, devletin en önemli gelir kaynaklarından biri olan vergi ve diğer alacakların gerek tahsili gerek bu tahsilin hızlıca, kısa sürede, kolayca, az masrafla gerçekleştirilmek istenmesidir³⁰⁴. Bu açıdan, vergi sorumlusu, AATUHK'un 3. maddesinde amme borçlusu olarak ifade edilmiştir.

²⁹⁹ GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s.39; GERÇEK, “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*”, AÜHFD, S. 3, C. 54, 2005, s. 157; ŞENYÜZ Doğan/YÜCE Mehmet/GERÇEK Adnan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Bursa 2019, s. 93.

³⁰⁰ BİLİCİ, s. 49; GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 157; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 175; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 79; ÖZVATAN, s. 17; ÖNCEL, s. 45.

³⁰¹ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 171; OKTAR, s. 79; ORTAÇ, s. 52; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 79; ÖNCEL, s. 45; ÖZKAN, s. 43; ÖZVATAN, s. 17, SABAN, s. 114.

³⁰² AYAZ, s. 49; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 172; ÖZKAN, s. 44; PEHLİVAN, s. 66; YARALI, s. 157.

³⁰³ AYAZ, s. 49; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 175; ORTAÇ Rifat, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk* (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi SBE, Ankara 1990, s. 53; ÖZKAN, s. 43.

³⁰⁴ AYAZ, s. 49; CONKER, s.69; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 176; GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 157; KIZILOĞLU/TAŞ, s. 40; MUTLUER/ DAYANÇ KUZEYLİ s. 131; OKTAR, s. 79; ORTAÇ, s. 36-37; ORTAÇ/ÜNSAL/YILMAZ, s. 80; ÖZKAN, s. 44; SARILI M. Ali, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul 2004, s. 42; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 92; YÜCE Mehmet, *Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Kanuni Temsilciler Müdürler ve Ortakların Hak ve Sorumlulukları*, Bursa 2014, s. 151.

6. Kefiller

AATUHK' un 3. maddesinde, amme borçluları arasında kefil de sayılmıştır. AATUHK' un 9. maddesinde gösterilen hâllerde borçludan teminat istenir. AATUHK' un 10. maddesinde teminat olarak nelerin kabul edileceği düzenlenmiştir. 10. maddeye göre teminat sağlayamayan borçlular, bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak gösterebilirler (AATUHK m. 11/1).

Kefil, kefalet sözleşmesiyle, bir kişinin alacaklıya olan borcunu ödeyememesi durumunda ortaya çıkan zararı şahsen gidermeyi taahhüt eden kişidir³⁰⁵. Kefalet adi kefalet ve müteselsil kefalet olarak iki türdür³⁰⁶. Adi kefalette, alacaklı önce asıl borçludan talep etmiş fakat alacağını tahsil edememiş olmalıdır³⁰⁷. Müteselsil kefalette ise, alacaklı asıl borçluya başvurmadan doğrudan kefile başvurabilir³⁰⁸.

Kefalet şekle bağlanmıştır. AATUHK'un 11. maddesinin 2. fıkrasına göre, kefalet noterden tasdikli sözleşme ile tesis olunur. Kefaleti ve kefil kabul edip etmemekte amme alacaklısı serbesttir (AATUHK m. 11/3). Kefil, AATUHK hükümlerine göre, aynen asıl borçlu gibi takip olunur (AATUHK m. 57).

7. Yabancı Kişi ve Kurumların Temsilcileri

AATUHK'un 3. maddesinde sayılan son amme borçlusu, yabancı kişi ve kurumların temsilcileridir. Yabancı bir kişi veya kurumun amme borçlusu olması hâlinde, Türkiye'de takip ve tahsile muhatap tutulabilecek bir kişinin bulunması gerekliliği ve amme alacağını teminat altına alma amacıyla böyle bir düzenleme sevk edilmiştir³⁰⁹. VUK' un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk rejiminin, Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanacağı özel olarak belirtilmiştir. Yabancı kişi ve kurumların temsilcileri, AATUHK hükümlerine göre, aynen asıl borçlu gibi takip olunur (AATUHK m. 57).

³⁰⁵ KILIÇOĞLU, s.1030; ÖZKAN, s. 40.

³⁰⁶ ÖZKAN, s. 40.

³⁰⁷ KILIÇOĞLU, s.1030; ÖZKAN, s. 40.

³⁰⁸ ÖZKAN, s. 40.

³⁰⁹ YARALI, s. 160.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

LİMİTED ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİLERİN VE ORTAKLARIN AMME BORÇLARINDAN SORUMLULUK ESASLARI

I. SORUMLULUK KAVRAMI

“Sorumluluk” kelime anlamı itibarıyla, *“kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, sorum, mesuliyet”* anlamına gelmektedir³¹⁰. Hukuk sözlüğünde ise *“uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, tazminatla yükümlü tutulma, işlenmiş olunan bir suçun gerektirdiği cezayı çekme”* şeklinde tanımlanmıştır³¹¹.

Sorumluluk, borcun müeyyidesidir³¹². Modern hukuk sistemlerinde teknik ve gerçek anlamıyla sorumluluk, alacaklının, edimini ifa etmeyen borçlunun malvarlığına devletin yetkili organları aracılığıyla el atmasını ifade eder³¹³. Ancak sorumluluk kavramı, teknik (gerçek) anlamının dışında farklı bazı anlamlarda da kullanılmaktadır. Bunların en başında, belirli bir zararı tazmin yükümlülüğü gelmektedir³¹⁴. Örneğin, *“haksız fiilden doğan sorumluluk”* ifadesinde, sorumluluk bu anlamıyla kullanılmıştır. Öğretide teknik ve gerçek anlamdaki sorumluluğa *“...sorumluluk”*, tazmin yükümlülüğü anlamındaki sorumluluğa ise *“... den sorumluluk”* da denir³¹⁵.

Sorumluluk, şahıs varlığı ile sorumluluk ve malvarlığı ile sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılır. Şahıs varlığı ile sorumluluk, alacaklının, borcunu ifa etmeyen borçlunun şahsına, başka bir deyişle vücuduna el koymasısıdır³¹⁶. Buna göre, alacaklı, edimini ifa etmeyen borçluyu öldürebilir, hapsedebilir, köleleştirebilir³¹⁷. Şahıs varlığı ile

³¹⁰ TDK Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr>, E. T. 01.10.2020.

³¹¹ YILMAZ Ejder, *Öğrenciler İçin Hukuk Sözlüğü*, Ankara 2012, s. 675.

³¹² EREN, s. 86.

³¹³ EREN, s. 87; OĞUZMAN/ÖZ, C. 1, s. 16; SARILI, s. 5.

³¹⁴ EREN, s. 87; OĞUZMAN/ÖZ, C.1, s. 17

³¹⁵ EREN, s. 87; OĞUZMAN/ÖZ, C. 1, s.16-18.

³¹⁶ SARILI, s. 17; EREN, s. 88; OĞUZMAN/ÖZ, C. 1, s. 17.

³¹⁷ SARILI, s. 17; EREN, s. 88; OĞUZMAN/ÖZ, C. 1, s.17; KOCAYUSUFPAŞAOĞLU/HATEMİ/SEROZAN/ARPACI, s. 29.

sorumluluğa ilkel hukuk sistemlerinde rastlanılmaktadır. Bu sorumluluk türü, modern hukuk anlayışı ile bağdaşmadığından günümüzde terk edilmiştir³¹⁸.

Alacaklının, borcunu ifa etmeyen borçlunun malvarlığına, devletin yetkili organları aracılığıyla el koymasına ise malvarlığı ile sorumluluk denir³¹⁹. Modern hukuk sistemlerinde uygulanan sorumluluk türü, malvarlığı ile sorumluluktur³²⁰.

Malvarlığı ile sorumluluk, sınırsız sorumluluk ve sınırlı sorumluluk olarak ikiye ayrılır. Malvarlığı ile sınırsız sorumlulukta alacaklı, borcunu ifa etmeyen borçlunun bütün malvarlığına el atabilmektedir³²¹. Malvarlığı ile sınırlı sorumlulukta ise alacaklı, borcunu ifa etmeyen borçlunun bütün malvarlığına el atamamaktadır. Burada borçlu, sadece belli bir konuyla veya miktarla sınırlı olarak sorumludur³²². Belli bir konuyla sınırlı sorumluluğa rehin örnek verilebilirken, belli bir miktarla sınırlı sorumluluğa kefalet örnek olarak verilebilir³²³.

Sorumluluk, kişi iradesinden kaynaklanabileceği gibi kanundan da kaynaklanabilir. Çalışmanın konusunu oluşturan “amme borçlarından doğan sorumluluk”, kanuni bir sorumluluk rejimidir.

II. VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA SORUMLULUK

Günümüzde vergi hukukunda borcun müeyyidesi olarak malvarlığı ile sorumluluk esastır. Borçlar hukukundaki gibi sorumluluk sınırlı ya da sınırsız şeklinde tasnif edilmemektedir³²⁴. Ortaya çıkan borç, tüm malvarlığı ile ödenmek zorundadır³²⁵. Ancak vergi hukukunda sorumluluk denildiğinde, borçlar hukukundaki

³¹⁸ EREN, s. 88; KILIÇOĞLU, s. 47; KOCAYUSUFPAŞAOĞLU/HATEMİ/SEROZAN/ARPACI, s. 29.

³¹⁹ EREN, s. 89; SARILI, s. 18.

³²⁰ EREN, s. 89; KILIÇOĞLU, s. 47.

³²¹ EREN, s. 89; KILIÇOĞLU, s. 47; OĞUZMAN/ÖZ, C. 1, s. 17; KOCAYUSUFPAŞAOĞLU/HATEMİ/SEROZAN/ARPACI, s. 29; SARILI, s. 19.

³²² EREN, s. 90; OĞUZMAN/ÖZ, C. 1, s. 17; KILIÇOĞLU, s. 48; KOCAYUSUFPAŞAOĞLU/HATEMİ/SEROZAN/ARPACI, s. 30-31.

³²³ EREN, s. 90; OĞUZMAN/ÖZ, C. 1, s. 1; SARILI, s. 19

³²⁴ CONKER, s. 68; ÖNCEL, s. 51; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 84.

³²⁵ CONKER, s. 68; ORTAÇ, s. 64; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 84.

sorumluluk kavramı anlaşılmaz. Vergi hukukunda sorumluluk, daha dar ve teknik, vergi hukukuna has bir anlam ifade etmektedir³²⁶. Kural olarak, vergi borcunu ödemek, vergi mükellefine düşer³²⁷. Vergi mükellefi, vergi kanunları uyarınca kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır (VUK m. 8/1). Vergi sorumlusu ise, kendisi vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmediği halde, idarenin vergisinin ödenmesi noktasında muhatap kabul ettiği kişidir (VUK m. 8/2). Vergi sorumlusu ise, vergi mükellefiyle olan ilişkisi sebebiyle, vergi alacağını garanti altına almak için, mükellefle veya onun yerine muhatap kılınan kişidir³²⁸.

Vergi mükellefi, verginin ödenmesinden birinci derecede sorumludur³²⁹. Vergi mükellefi kendisine düşen ödevleri aksattığında ve vergi borcu kendisinden alınamadığı takdirde vergi sorumlusuna başvurur. Bu açıdan vergi hukukunda sorumluluk feridir³³⁰.

Vergi sorumlusunun hak ve yetkileri, özel olarak düzenlenmemiştir. Ancak, kanunda geçen mükellef ifadesinin vergi sorumlularını da içine aldığı düzenlenmiştir (VUK m. 8/4). Bu açıdan vergi sorumlusu, vergi mükellefiyle aynı hak ve yetkilere sahiptir³³¹. Öğretide, vergi sorumlusu olarak kanuni temsilcilerin, vergi kesenlerin ve mirasçıların sorumluluğu olarak üç genel başlıkta ifade edilmektedir.

Çalışma konusu itibariyle, kanuni temsilcilerin vergi sorumlusu olup olmadığı önemlidir. Kanuni temsilcilerin, vergi sorumlusunun bir türü olarak kabul edilip edilmeyeceği hususunda öğretide farklı görüşler bulunmaktadır³³². Bir görüşe göre,

³²⁶ ORTAÇ Fevzi Rifat/ÜNSAL Hilmi/YILMAZ Elif, “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi”, International Journal of Public Finance, C. 1, S. 1, 2016, sa. 75-94, s. 80.

³²⁷ ORTAÇ, s. 34.

³²⁸ ORTAÇ, s. 36; ORTAÇ/ÜNSAL/YILMAZ, s. 80.

³²⁹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 122; OKTAR, s. 79; ORTAÇ, s. 34.

³³⁰ ORTAÇ, s. 62; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 84.

³³¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 85.

³³² ÖZKAN, s. 44; YARALI, s. 157

kanuni temsilci vergi sorumlusunun bir türüdür³³³. Bu görüşü destekleyen yargı kararı da bulunmaktadır³³⁴.

Bizim de katıldığımız diğer bir görüşe göre ise, kanuni temsilci vergi sorumlusunun bir türü olarak değerlendirilemez³³⁵. Zira vergilendirme sürecinde kanuni temsilci, vergi mükellefinin ve vergi sorumlusunun aksine, doğrudan başvurulabilecek kişi değildir³³⁶. Kanuni temsilci, vergilendirme sürecinde vergi mükellefinin ve vergi sorumlusunun ardından sorumlu tutulabilmektedir. Vergi sorumlusu ile vergi mükellefi arasındaki ekonomik ya da hukuki bağ, vergi borcunun vergi sorumlusundan istenmesi için yeterli bir sebep olduğu halde; kanuni temsilci ile vergi mükellefi arasındaki ilişki tek başına vergi alacağının vergi sorumlusundan istenmesi için her zaman yeterli olmamaktadır³³⁷. Kanuni temsilcinin, vergi alacağından sorumlu tutulabilmesi için öncelikle vergi mükellefi ve vergi sorumlusunun özellikle VUK'un 10. maddesi kapsamında vergiye ilişkin ödevlerini aksatmaları gerekir³³⁸.

Vergiye doğuran olay, şirket tüzel kişiliğinin nezdinde gerçekleşmektedir. Bu nedenle, vergi mükellefi doğrudan şirket tüzel kişiliğidir. Kanuni temsilcinin bu borçtan sorumlu tutulabilmesi için şirketten borcun tahsil edilememesi yetmez, kanuni temsilcinin özellikle VUK'un 10. maddesi kapsamında kusurunun varlığı da şarttır³³⁹. Bu açıdan da kanuni temsilci, vergi sorumlusu olarak kabul edilemez

VUK'un 10. maddesi uyarınca; “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği*

³³³ ERGİNAY, s. 72; GEÇER, s. 108; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 43; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 132; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 174; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 88; SARILI, s. 55; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 95.

³³⁴ Danıştay 22.04.1994 E. 1993/ 118 K. 1994/195. (UYAP, E.T. 19.08.2021)

³³⁵ Bu yönde bkz. BİLİCİ, s. 49; CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 9; YÜCE, s. 143, CONKER, s. 30; MUTLUER/DAYANÇ KUZEYLİ, s. 133, YARALI, s. 159.

³³⁶ YARALI, s. 158.

³³⁷ CANDAN, s. 9.

³³⁸ ÇELİK, s. 28; GEÇER, s. 124; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 172; YARALI, s. 158.

³³⁹ YARALI, s. 159.

olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.” ifadesi yer almaktadır. Maddenin sadece lafzı değerlendirildiği takdirde de kanuni temsilci ile vergi sorumlusunun farklı kavramlar olduğu anlaşılmaktadır. Zira, “... tüzel kişilerle küçüklerin... mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.” Bu ifadeyi, biraz daha sadeleştirerek şöyle okumak da mümkündür: “Tüzel kişilerin ...vergi sorumlusu olması halinde, ...sorumluya düşen ödevler kanuni temsilcisi tarafından yerine getirilir.” Buradan sorumlu ile kanuni temsilcilerin farklı kişiler olduğu anlaşılmaktadır.

Kanuni temsilci, vergi sorumlusu olarak kabul edilemediğinden, sözleşme ile vergi sorumluluğunun devrinin idareyi bağlamayacağına ilişkin hüküm (VUK m. 8/3) burada uygulama alanı bulmaz³⁴⁰.

III. LİMİTED ŞİRKETTE KANUNİ TEMSİLCİLERİN AMME BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU

Limited şirkette, kanuni temsilcilerin amme borçlarından doğan sorumluluğu VUK, AATUHK ve SSGSSK da ve farklı şekillerde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler sırasıyla kapsam, şartları ve sorumluluk yönüyle ele alınacaktır.

A. VUK’UN 10. MADDESİ KAPSAMINDA KANUNİ TEMSİLCİLERİN AMME BORÇLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞU

1. Maddenin İlk Hali ve Yapılan Değişiklikler

VUK’ un 10. maddesinin ilk hâli şu şekildeydi:

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen

³⁴⁰ YARALI, s. 159.

alınamayan vergi alacakları kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.”

Söz konusu hükümden ilk olarak, 3505 sayılı Kanunun 2. maddesinin 2. fıkrası ile “*kasıt ve ihmalleriyle*” ifadesi çıkarılmıştır. Bu ifadelerin çıkarılmasıyla, temsil edilen kişinin vergi borcundan dolayı, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi, vergi borcunun tahsil edilememiş olması ile vergi ödevlerinin aksatılmasına bağlanmıştır. Vergi ödevlerinin aksatılması halinde, ayrıca kasıt ve ihmalin ispatına gerek kalmamıştır. Ödevlerin aksatılması bu duruma karine oluşturmaktadır³⁴¹. Böylece, idare kanuni temsilcinin kusurlu olduğunu ispat etme yükünden kurtulmuştur³⁴².

Aynı zamanda, “*vergi alacakları*” ifadesi de “*vergi ve buna bağlı alacaklar*” olarak değiştirilmiştir. “*Vergi alacakları*” ifadesinin, “*vergi ve buna bağlı alacaklar*” olarak değiştirilmesi, maddenin uygulama alanını genişletmiştir. Vergi ve buna bağlı alacaklar ifadesi ile vergi alacağı olarak ifade edilen vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin yanına, varlığı bunlara bağlı olan başkaca alacaklar da eklenmiştir³⁴³. Bu alacaklar gecikme faizi, tecil faizi, gecikme zammı olarak ifade edilebilir.

Daha sonra, 7103 sayılı Kanun’un³⁴⁴ 9. maddesi ile söz konusu hükme, tasfiye memurlarına ve limited şirket ortaklarına ilişkin 5. fıkra ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllere ilişkin 6. fıkra eklenmiştir.

Söz konusu 5 ve 6. fıkralar şu şekildedir:

“Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme

³⁴¹ CANDAN, s. 108; ÖZKAN, s. 104.

³⁴² CANDAN, s. 108.

³⁴³ YARALI, 186-187; GÜNGÖR Murat, Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcinin Vergi Hukukundaki Sorumluluğunun 5766 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi SBE, Ankara 2016, s. 45.

³⁴⁴ RG., 27.03.2018, S. 30373.

alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır.”

Bu değişiklikler sonucu 21.03.2018 tarihinde yapılan değişiklik ile VUK’un 10. maddesinin son hali aşağıdaki gibidir:

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme

alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır.”

Özetle, VUK’un 10. maddesinde yapılan değişikliklerle, maddenin uygulama alanına genişlemiştir. Böylece, vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin yanında, gecikme faizi, tecil faizi, gecikme zammı gibi vergiye bağlı alacaklar da VUK kapsamına girmiştir³⁴⁵. Aynı zamanda, idare, kanuni temsilcilerin kusurunu ispatlama yükümlülüğünden kurtulmuştur.

2. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Kapsamı

VUK’un 10. maddesinin 2. fıkrası uyarınca, “*tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır*”. Hükümdeki “*vergi ve buna bağlı alacaklar*” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği, VUK’ un kapsamına ilişkin 1. ve 2. maddeler çerçevesinde yorumlanarak belirlenmelidir.

VUK’un 1.maddesine göre, “*genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar*” hakkında uygulanır (VUK m. 1/1). Bununla birlikte, söz konusu vergi, resim ve harçlara bağlı olan “*vergi, resim ve zamlar*” da VUK kapsamında yer alır (VUK m. 1/2). Ancak gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler, VUK kapsamında yer almaz (VUK m. 2). Bu vergi ve resimler hakkında, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun³⁴⁶ 242. maddesi uygulanır. Bu yüzden gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK’un 10. Maddesi

³⁴⁵ CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 87-88; ÖZKAN, s. 100.

³⁴⁶ RG., 04.11.1999, S. 23866.

açısından kanuni temsilcilerin sorumluluğu içinde yer almaz³⁴⁷. Bu çerçevede, VUK'un 10. maddesine göre kanuni temsilciler, VUK'un kapsamında yer alan ve kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen söz konusu vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlardan sorumludurlar³⁴⁸.

Vergi alacakları, vergi, resim harç ve benzeri yüküm olarak kabul edilmeyen fakat varlığı bunlara bağlı, vergi resim harç ve benzeri yüküm olmadan ortaya çıkmayan alacaklar olarak ifade edilmektedir³⁴⁹. Vergiye bağlı alacaklar, gecikme faizi, tecil faizi, gecikme zammı³⁵⁰ ve çeşitli kanunlarda yer alan fon kesintileri olarak ifade edilebilir³⁵¹. Vergiye bağlı alacakların mutlaka VUK kapsamında düzenlenmiş olması gerekmemektedir. Tecil faizi ile gecikme zammına ilişkin düzenlemeler AATUHK' da yer almaktadır³⁵². Burada önemli olan, varlıklarının bir vergi, resim harcın varlığına bağlı olmasıdır.

3. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları

VUK'un 10. maddesine göre kanuni temsilcilerin sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için üç şart aranmaktadır. **Birinci şart**, bir vergi veya buna bağlı bir alacak

³⁴⁷ Danıştayın bir kararına göre: "...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2'nci maddesine göre gümrük vergileri bu kanun kapsamı dışında olduğundan, olaya, anılan kanunun şirketin malvarlığından tahsil imkanı kalmayan vergi alacağının şirketin yönetici ya da yasal temsilcisinden tahsil olunacağına ilişkin 10'uncu maddesinin uygulanması mümkün değildir..." Danıştay 7. D., 20.11.1997, E. 1996/1588 K. 1997/4172 (Lexpera, E.T. 11.11.2021).

³⁴⁸ AYAZ, s. 31; BAKMAZ Zübeyir/ÖZBEK A. Fatih, "Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Hakkında 5766 Sayılı Kanunla Yapılan Son Değişiklikler", Mali Çözüm Dergisi, S. 88, 2008, sa. 25-33, s. 27. Aksi yönde bkz. GÜLÇİÇEK/GÜLER, s. 53. GÜLÇİÇEK/GÜLER'E göre, VUK m. 1'de vergi, resim ve harç ayrı ayrı sayıldığından, bu üç kavramın vergi kavramı altında birleştirilerek VUK m. 10 kapsamında yer alacağını söylemek yerinde olmaz (GÜLÇİÇEK/GÜLER, s. 53).

³⁴⁹ CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 87; KOBAN Cansu Damla, *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi SBE, İstanbul 2013, s. 40.

³⁵⁰ Gecikme zammının vergi ve buna alacaklar kapsamında değerlendirildiği yönünde bkz. Danıştayın bir kararına göre: "...Fer'i bir amme alacağı olması ve ödeme müddeti içinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir müeyyide niteliği taşıması itibarıyla gecikme zammı, bir tür vergi alacağı şeklinde düşünülme gerekir. Vergi alacağından doğan karakter ve özelliği gözönünde tutulduğunda bu yorum tarzı uygulamaya ve kanunun amacına uygun düşer..." Danıştay VDDK.,01.05.1992, E.1991/421 K.1992/148 (Lexpera, E.T. 11.11.2021).

³⁵¹ CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 87-88; ÖZKAN, s. 100.

³⁵² ÖZKAN, s. 101.

bulunmalıdır³⁵³. Bu alacak, talep edilebilir nitelikte olmalıdır³⁵⁴. Bunun için de verginin zamanaşımı veya ödeme gibi yollarla ortadan kalkmamış olması gerekmektedir³⁵⁵. Bir başka deyişle, borç hukuki imkansızlığa uğramamış olmalıdır³⁵⁶.

İkinci şart ise, vergi ve buna bağlı alacakların limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen alınamamasıdır³⁵⁷. Vergi ve buna bağlı alacakların, tarh tebliğ aşamalarından geçerek kesinleşmesi³⁵⁸, kesinleşen bu borcun vade sonuna kadar ödenmemesi gerekir. Akabinde AATUHK' un 54. maddesinde yer alan cebren tahsil yollarının tamamının işletilmesi³⁵⁹ fakat bu yolların da tamamlanarak sonuçsuz

³⁵³ CONKER, s. 101; ÖZKAN, s. 99.

³⁵⁴ ÖZKAN, s. 99; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 58.

³⁵⁵ ÖZKAN, s. 99; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 58.

³⁵⁶ ÖZKAN, s. 99; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 58.

³⁵⁷ AYAZ, s. 70; YARALI, s. 199.

³⁵⁸ Danıştayın bir kararına göre: “Davalı idare tarafından asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin ilan tebliği edilerek içerdiği kamu alacağının usulüne uygun biçimde kesinleştiği ileri sürülmekte ise de Mahkemece verilen ara kararları üzerine dosyaya sunulan bilgi ve belgelere göre ilan tebligat için gerekli şartlar oluşmadığından, başka bir anlatımla kamu alacağının asıl borçlu şirket nezdinde ki takibinin usulüne uygun olarak yapıldığı somut bir şekilde ortaya konulmadığından, yazılı gerekçeyle dava konusu ödeme emirlerinin iptali yolunda verilen kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.” Danıştay 3. D., 09.02.2021, E. 2020/3447, K. 2021/702; Danıştay aynı yönde başka kararına göre: “...213 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak ödeme emriyle takibe geçilebilmesi için öncelikle, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları tamamlanarak kesinleşmiş ve vadesinde ödenmemiş bir amme alacağı bulunması gerekmektedir...” Danıştay 7. D., 15.12.2020, E. 2020/56 K. 2020/5124 ; Aynı yönde, Danıştay 7.D., 26.11.2020, E. 2016/ 6542 K. 2020/4915; Danıştay 3. D. 09.02.2021 E. 2020/ 3447 K. 2021/702. (UYAP, E.T. 23.09.2021) Danıştay 9. D., 09.03.2005, E. 2003/ 2571 K. 2005/494; Danıştay 9. D., 08.04.2015, E. 2012/6925 K. 2015/2285 (Lexpera, E.T. 11.11.2021).

³⁵⁹ CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 97; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 61; Aksi yönde bkz. DENİZ, s. 17; Danıştayın bir kararına göre: “...Kanuni temsilcinin, temsilcisi olduğu tüzelkişinin vergi borcundan sorumlu tutulabilmesi için öncelikle, tüzel kişi hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile belirlenen takip ve cebren tahsil yollarının tüketilmesi ve kamu alacağının tüzelkişinin malvarlığından tahsil olanağının bulunmadığının tespit edilmesi gerekmektedir...” Danıştay VDDK., 18.11.2020, E. 2019/975 K. 2020/1266; Danıştayın aynı yönde başka kararına göre: “...davaya konu amme alacağının asıl borçlu şirketten aranılması safhasında davalı idarece sözkonusu teminat paraya çevrilip tüm takip yolları tüketilmek suretiyle amme alacağının kısmen veya tamamen tahsil imkanının bulunmadığı somut bir biçimde ortaya konulup, kalan borç miktarı için kanuni temsilciye gidilmesi gerekirken, amme alacağının şirketten tahsiline yönelik tüm takip yolları tüketilmeden davacı adına ödeme emri düzenlenmesinde ve bu ödeme emirlerine karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır...” Danıştay 9.D., 28.03.2016, E. 2013/5716 K. 2016/1956 (Lexpera, E.T. 11.11.2021)

kaldığının görülmesi gerekir³⁶⁰. Böylece, söz konusu alacakların, limited şirket tüzel kişiliğinden kısmen veya tamamen alınamamış olması şartı sağlanmış olur. Bu durum kısaca borcun ifasının cebri icra yolu ile limited şirketten elde edilemeyecek duruma girmesi olarak da ifade edilebilir³⁶¹.

Danıştay'ın hangi durumda borcun cebri icra yolu ile şirketten elde edilemeyecek duruma girdiği hususunda farklı yönde kararları bulunmaktadır. Bazı kararlarında, aciz fişi vesikasının düzenlenmiş olması gerektiğini belirtirken³⁶² ; bazı kararlarında ise aciz fişi vesikasına gerek olmadığını, borcun tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasının yeterli olduğunu belirtmiştir³⁶³. Öğretide, takdir hatalarına daha az sebep olmak, amme borçluları aleyhine hukuki ve fiili durumların yaratılmaması, uygulamada yeknesaklığın sağlanması ve bu suretle hukuki güvenliğin sağlanması gerekçeleriyle, aciz fişi vesikasının düzenlenmiş olması gerektiği haklı olarak

³⁶⁰ CANDAN, s. 97; ÖZKAN, s. 102; Danıştayın bir kararına göre: “...Uyuşmazlıkta, vergi borcunun şirketten tahsil olanağının kalmadığından söz edebilmek için, öncelikle şirkete ait sözkonusu menkul malların ve araçların satışı yapılarak, davacıdan takibi gereken bakiye borç miktarının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu aşamada davacı adına ödeme emri düzenlenebilmesi için gerekli olan takip işlemleri tamamlanmamış olduğundan, davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır...” Danıştay 4. D., 26.02.2014, E. 2011/1184 K. 2014/1217; Danıştayın aynı yönde başka bir kararına göre: “... Bu durumda, borçlu şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırması sonucu gerçekleştirilen hacizler sonuçlandırılıp, borç miktar olarak kesinleştirilmeden kanuni temsilcinin takibi mümkün olmadığından ödeme emirlerinin iptaline karar veren Vergi Mahkemesi kararı sonucu itibarıyla hukuka uygun görülmüştür...” Danıştay 4. D., 15.04.2014, E. 2011/6605 K. 2014/ 2570; Aynı yönde bkz. Danıştay 4.D., 20.02.2017, E. 2014/7605 K. 2017/1735; Danıştay 9. D., 08.04.2015, E. 2012/6925 K. 2015/2285 (Lexpera, E.T. 11.11.2021).

³⁶¹ AYAZ, s. 70; YARALI, s. 200.

³⁶² Danıştayın bir kararına göre: “...borçlu şirketin borcu karşılayabilecek düzeyde haczi kabil malı bulunmaması veya bulunan malların satış bedelinin borcu karşılamaması nedeniyle borçlunun aciz halinde bulunduğu bir aciz fişi ile kanıtlanması gerekmektedir...” Danıştay, 3. D., 04.06.1998, E. 1997/3280 K. 1997/2148; Yine aynı yönde bkz. Danıştay 19.10.1995 E. 1995/2409 K. 1995/4296. (UYAP, E.T. 27.09.2021); Danıştay 3. D., 04.06.1998, E.1997/3280 K. 1998/2148 (Lexpera, E.T. 11.11.2021); Danıştay 3. D., 05.05.1998, E. 1997/731 K. 1998/ 1534 (YARALI, s. 449); Danıştay 4.D., 19.10.1995, E. 1995/ 2409 K. 1995/4296 (YARALI, s. 445.); Danıştay 7.D., 27.09.2000, E. 2000/1248 K. 2000/2493 (YARALI, s. 686.)

³⁶³ Bu yönde bkz. Danıştay VDDK., 21.10.2020, E. 2019/699 K. 2020/1073 Danıştay 10. D., 19.02.2007, E. 2004/ 5790 K. 2007/520 “ ... Yapılan tüm araştırmalara rağmen haczi kabil malvarlığına rastlanılmayan dernek tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyeceği açık olan kamu alacağının tahsili için ayrıca aciz fişi düzenlenmesine gerek bulunmadığı ve derneğin kanuni temsilcisi olmayan davacıdan ise hiçbir şekilde tahsili yoluna gidilemeyeceği gözetilmeden, aciz fişinin düzenlenmediği gerekçesiyle dava konusu ödeme emrinin iptali yolunda verilen mahkeme kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır...” (UYAP, E. T. 18.09.2021). Aynı yönde bkz. Danıştay 3.D., 21.11.2001, E. 2000/4833 K. 2001/ 4064 (YARALI, s. 448).

belirtilmiştir³⁶⁴. VUK'un 10. maddesinin lafzı da bu yorumu desteklemektedir. Kaldı ki kanun koyucunun iradesi aciz fişi vesikasını aramamak yönünde olsaydı, AATUHK'un mük. 35. maddesinde yer alan “*tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları*” şeklinde bir ifadeye söz konusu hükümde yer verilebilirdi.

Kanuni temsilcilerin VUK 10. maddesi uyarınca sorumlu tutulabilmesi için aranan **üçüncü şart** ise, limited şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmemiş olmasıdır (VUK m. 10/2). Tüzel kişilerin, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaları hâlinde, bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir (VUK m. 10/1). Limited şirketlerde de söz konusu ödevler, şirketin kanuni temsilcisi müdürler tarafından yerine getirilir (TTK m. 623/1).

Vergi ödevi, maddî ve şeklî olmak üzere ikiye ayrılarak incelenebilir. Maddi vergi ödevinden anlaşılması gereken, vergi borcunun kanunda öngörülen ödeme süreleri içinde vergi idaresine ödenmesidir³⁶⁵. Şeklî vergi ödevleri ise, kural olarak vergi borcunu doğrudan etkilemeyen ve belirleyici nitelikte olan yükümlülüklerdir³⁶⁶. Şeklî vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi, maddi vergi ödevi açısından önemli sonuçlar doğurmakta ve vergi idaresi, vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve üçüncü kişiler zarar görebilmektedir³⁶⁷. Şeklî vergi ödevleri, VUK 157 ilâ 257. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu ödevler; bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz, beyanname verme ve diğer ödevler olarak altı başlıkta sayılabilir³⁶⁸.

³⁶⁴ GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 179; GÜNER, s. 79; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 62; YARALI, s. 202-203; YILMAZ, s. 107.

³⁶⁵ AYAZ, s. 71; CONKER, s. 65; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 153; YARALI, s. 205.

³⁶⁶ AYAZ, s. 72; YARALI, s. 205.

³⁶⁷ YARALI, s. 205-206.

³⁶⁸ CONKER, s. 250.

Kanuni temsilciler hem maddi hem de şekli vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu olup (VUK m. 10/1) söz konusu ödevlerden herhangi birinin yerine getirilmemesi kanuni temsilcilerin sorumluluğunu doğuracaktır³⁶⁹.

Kanuni temsilcilerin VUK'un 10. maddesi uyarınca sorumluluğunun doğması için vergi ödevlerinin aksatılmasının, vergi ve buna bağlı alacakların tahsil edilmemesinde etkili olması gerekmektedir³⁷⁰.

Limited şirketlerde müdürler, şirketin kanuni temsilcisidirler (TTK m. 623). Ancak bazı durumlarda, limited şirket müdürü olarak çok alakasız kişiler atanarak vergi kaçakçılığı yapılmakta, vergi kaçakçılığı yapan kişiler müdür olarak atanmadıklarından hem VUK'un 10. maddesi kapsamında doğan sorumluluktan hem de vergi kaçakçılığından doğan sorumluluktan kaçabilmektedirler³⁷¹. Örneğin böyle durumlarda, şirketteki odacı, kapıcı, şoför, sekreter, bulaşıkçı gibi kişiler müdür olarak atanabilmektedir³⁷². Bu durumlarda, kuvvetli deliller ile ispatlanması şartıyla perde arkasındaki kişiler de kanuni temsilci olarak sorumlu tutulabilirler³⁷³.

³⁶⁹ AYZAZ, s. 71; YARALI, s. 204-205; Danıştayın bir kararına göre: "... davacının vergisel yönden sorumluluğu ancak yöneticiliği döneminde beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya yapılan inceleme sonucu eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde söz konusu olabileceğinden ..." Danıştay 4. D., 24.09.2020, E. 2016/507 K. 2020/3258 (UYAP, E. T. 18.09.2021); Danıştayın aynı yönde başka bir kararına göre: "... kamu alacağının kanuni temsilciden tahsili yoluna gidilebilmesi için vergi borcunu doğuran eylem ile kanuni temsilci arasında 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde aranan nedensellik ilişkisinin bulunması gerekmektedir. Başka bir anlatımla kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için kanuni temsilcilerin kendilerine yüklenen vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmemiş olmaları şarttır..." Danıştay 3. D., 20.04.2021, E. 2017/2949 K. 2021/2109; Danıştayın aynı yönde başka bir kararına göre: "...kamu alacağının kanuni temsilciden tahsili yoluna gidilebilmesi için vergi borcunu doğuran eylem ile kanuni temsilci arasında 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde aranan nedensellik ilişkisinin bulunması gerekmektedir. Başka bir anlatımla kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için kanuni temsilcilerin kendilerine yüklenen vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmemiş olmaları şarttır." Danıştay 3. D. 20.04.2021, E. 2017/2949 K. 2021/2109 (UYAP, E. T. 18.09.2021).

³⁷⁰ AYZAZ, s. 58; ÖZKAN s. 304.

³⁷¹ Konu hakkında örnek bir olay için bkz. AKYÜREK Ömer, "Şirketlerin Vergi Borcunu Ödemesinde Perde Arkasındaki Temsilcilerin Sorumluluğu", Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, S. 1, C. 1, 2015, sa. 25-37, s. 31.

³⁷² KIZILOT Şükrü, "Yönetim Kurulu Üyeliği Saatli Bomba Gibi" <https://www.hurriyet.com.tr/yonetim-kurulu-uyeligi-saatli-bomba-gibi-219365>, E.T. 18.07. 2021.

³⁷³ AKYÜREK, s. 31.

4. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Mahiyeti

Bu bölümde, limited şirkette kanuni temsilcilerin, VUK'un 10. maddesi kapsamında sorumlulukları, kusur, sınır, aslilik/ferilik ve müşterek/müteselsillik açısından değerlendirilecektir.

a. Kusur Bakımından

Kusur, hukuk düzeninin kınadığı, kısaca hoş görmediği davranış biçimidir³⁷⁴. Sorumluluk hukuku açısından kusur, kast ve ihmal olmak üzere ikiye ayrılır³⁷⁵. Kast, hukuka aykırı sonucun fail tarafından bilerek istenmesidir³⁷⁶. İhmal ise hukuka aykırı sonucun istenmemekle birlikte, böyle bir sonucun meydana gelmemesi için şartların gerekli kıldığı özenin gösterilmemesidir³⁷⁷.

Kanuni temsilcilerin VUK'un 10. maddesi uyarınca sorumluluğunun doğmaması için, kanuni temsilcilerin vergi ödevlerinin tamamını zamanında yerine getirmesi gerekmektedir. Aksi takdirde sorumlulukları doğmaktadır³⁷⁸. Burada vergi ödevlerinin aksatılması kusur teşkil etmektedir. Buradaki kusurun tespitinde, kast olup olmadığı incelenmemektedir³⁷⁹. Kurallara uyma noktasında gerekli özenin gösterilmemiş olması yeterli görülmektedir³⁸⁰. Bu açıdan, VUK'un 10. maddesi uyarınca kişinin kusurlu kabul edilmesi için kusurun en hafif düzeyi bile yeterlidir³⁸¹. Öyle ki, hafif ihmal bile sorumluluğun doğmasına sebep olmaktadır³⁸². Kısacası,

³⁷⁴ EREN, s. 641; OĞUZMAN M. Kemal/ÖZ M. Turgut, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, C. 2, İstanbul 2018, C. 2, s. 55.

³⁷⁵ EREN, s. 647; OĞUZMAN/ÖZ, C. 2, s. 56.

³⁷⁶ EREN, s. 647; OĞUZMAN/ÖZ, C. 2, s. 56.

³⁷⁷ EREN, s. 649; OĞUZMAN/ÖZ, C.2, s. 58

³⁷⁸ CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 112; ÖZKAN, s. 98.

³⁷⁹ CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 112; CONKER, s. 21.

³⁸⁰ CONKER, s. 21.

³⁸¹ KOBAN, s. 36; CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 112.

³⁸² CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 112

kanuni temsilcilerin VUK'un 10. maddesinden doğan sorumluluğu kusurlu sorumluluktur³⁸³.

VUK'un 10. maddesinin ilk hâlinde, kanuni temsilcilerin “*bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri(nden)*” söz edilmekteydi. Bu ifadeden sorumluluğun kusur sorumluluğu olduğu anlaşılmaktaydı³⁸⁴. Söz konusu bu ifade, daha sonra 3505 sayılı Kanun ile VUK'un 10. maddesi hükmünden çıkarıldı. Ancak hükümde “*kanuni ödevleri yerine getirmeyenler*” ifadesinde bir değişikliğe gidilmedi. Bu nedenle öğretide, sorumluluğun mahiyetinde bir değişiklik olmadığı, VUK'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusura dayanan bir sorumluluk olduğu ifade edilmiştir³⁸⁵. Bununla birlikte bu değişiklikle, ispat külfeti kanuni temsilci aleyhine yer değiştirmiştir. Zira vergi idaresinin üzerindeki kanuni temsilcinin asıl borçlulara ait vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinde kastını ya da ihmali ispat külfeti, söz konusu değişiklik ile kaldırılmıştır. Bu değişiklik ile kanuni temsilci, kusurunun olmadığını kendisi kanıtlamak zorunda bırakılarak ispat külfeti bir anlamda yer değiştirmiştir³⁸⁶.

Müdürlerin ve diğer kanuni temsilcilerin sorumluluğu, kusura dayanan sorumluluk olduğundan, kusursuzluğunu ispat eden müdür veya kanuni temsilci VUK'un 10. maddesi uyarınca doğacak sorumluluktan kurtulacaktır³⁸⁷. Müdürlerin veya diğer kanuni temsilcilerin kusuru belirlenirken, limited şirkette müdür ve

³⁸³ CONKER, s. 21; ÇELİK, s. 30; ÖZKAN, s.104; Aksi önde bkz. POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, POROY Reha/TEKİNALP Ünal/ÇAMOĞLU Ersin, Ortaklıklar Hukuku I, İstanbul 2019, s. 469; PULAŞLI, *Şerh 2*, s. 1874; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 49. Danıştay 9. D.,01.12.2008, E.2008/5719 K. 2008/5686 (YARALI, s. 475);

³⁸⁴ GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 185; ÖZKAN, s. 104; YÜCE, s. 157.

³⁸⁵ BAHÇECİ, s. 143; GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 185; GÜNER, s. 81; ÖZKAN, s. 104; YARALI, s. 220; YILMAZ, s. 110; YÜCE, s. 158; Aksi yönde bkz. GEÇER, s. 118.

³⁸⁶ CAN, s. 76; GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 185; GEÇER, s. 118; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 48.

³⁸⁷ AYAZ, s. 71; AYDIN/YILDIRIM, s. 246; CAN, s. 76; CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 179; ÖZKAN, s. 104; YARALI, s. 220.

yönetimle görevli kişilerin, görevlerini tüm özeni göstererek yerine getirmeleri gerektiği unutulmamalıdır³⁸⁸ (TTK m. 626/1).

b. Fer’ilik Bakımından

Asıl olan vergi borcunu vergi mükellefinin ödemesidir. Ancak bu gerçekleşmediği takdirde vergi borcu kanuni temsilciden tahsil edilir. İlk adres limited şirketin tüzel kişiliğidir. Limited şirketin tüzel kişiliğine başvurulmadan kanuni temsilciye gidilmez. Buna sorumluluğun fer’iliği denir³⁸⁹.

Limited şirketlerde vergi borcunun şirket tüzel kişiliği tarafından ödenmesi esastır. Ancak vergi borcu şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemezse, VUK’un 10. maddesinin 2. fıkrası uyarınca kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilir. Başka bir deyişle, kanuni temsilcinin sorumluluğunda fer’ilik esastır³⁹⁰. Bu sebeple de amme alacaklısı VUK’un 10. maddesine göre, ödenmeyen alacağı için öncelikle limited şirkete takip yapacaktır³⁹¹.

³⁸⁸ TTK m. 626/1’e göre: “...Müdürler ve yönetimle görevli kişiler, görevlerini tüm özeni göstererek yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini, dürüstlük kuralı çerçevesinde, gözetmekle yükümlüdürler...”

³⁸⁹ CONKER, s. 90; GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 173; SABAN, s. 118; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 51; YÜCE, s.158-159.

³⁹⁰ AYAZ, s. 71; GEÇER, s. 125; GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 173; GÜNER, s. 79; ORTAÇ, s. 62; ÖZKAN, s. 92; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 51; YÜCE, s. 158-159; Danıştayın bir kararına göre: “...temsilcilerin temsil ettikleri tüzel kişilerin vergilendirme ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle bir vergi ve vergiye bağlı borç doğmuşsa, bu borcun öncelikle tüzel kişiliğin malvarlığından tahsil yoluna gidileceği, borcun kısmen veya tamamen tüzel kişiliğin malvarlığından tahsil edilememesi durumunda ise kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidileceği, bununla birlikte kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için borcun temsilcinin üzerine düşen vergilendirme ödevlerini yerine getirmemesinden kaynaklanması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır...” Danıştay VDDK, 03.07.2019, E. 2018/1131 K. 2019/475; Danıştayın aynı yönde başka bir kararına göre: “... Temsilcilerin, temsil ettikleri tüzel kişilerin vergilendirme ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle bir vergi ve vergiye bağlı borç doğmuşsa, bu borç öncelikle tüzel kişiliğin malvarlığından tahsil edilir. Ancak temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için temsilcinin üzerine düşen vergilendirme ödevlerini yerine getirmemesinden kaynaklanması gerekmektedir...” Danıştay 9. D., 21.12.2009, E. 2008/1621 K.2009/ 5105 (UYAP, E.T. 23.09.2021)

³⁹¹ AYAZ, s. 71; YARALI, s. 182; Danıştayın bir kararına göre: “... tutarların takip ve tahsil edilebilmesi için öncelikle şirket adına ödeme emri düzenlenmesine rağmen amme alacağının tahsil imkanının kalmadığının saptanması durumunda, sözü edilen Kanundan yararlanılması sırasında şirketi temsile yetkili olan kanuni temsilciye gidilmesi gerekmektedir.” Danıştay 9. D., 29.12.2020 E. 2017/1425 K. 2020/6305 (UYAP, E.T. 23.09.2021)

c. Müşterek – Müteselsil Sorumluluk Bakımından

Vergi alacağının limited şirketten tahsil edilememesi halinde, amme alacaklısının karşısına kanuni temsilciler çıkmaktadır. Bu durumda, vergi alacaklısının karşısında borçtan sorumlu birden fazla kişi bulunmaktadır. Bu kişiler arasındaki sorumluluk rejiminin tespiti önem arz etmektedir.

Borç ilişkisinde borçlu tarafta birden fazla kişi bulunması halinde, müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramları gündeme gelmektedir. Müşterek sorumluluk, aralarında müteselsil sorumluluk bulunmaksızın bölünebilir bir edimin borçlusunun birden fazla olmasını ifade etmektedir³⁹².

Müteselsil sorumluluk ise bir irade açıklaması veya kanun hükmü dolayısıyla bir edimin birden fazla borçlularından her birinin edimin tamamını ifa etmekle yükümlü bulunduğu, alacaklının ise edimin tamamını dilediği borçludan talep etmeye yetkili olduğu sorumluluk türünü ifade etmektedir³⁹³. Borcun tamamını ödeyen kanuni temsilci, fazladan ödediği kısım için daha sonra diğer kanuni temsilcilere rücu etme hakkına sahiptir.

Limited şirkette, kanuni temsilciler, şirket tüzel kişiliğinden alınamayan vergi borcu için müteselsilen sorumludurlar³⁹⁴. Burada müteselsil sorumluluk VUK'un 10. maddesinden başka bir deyişle kanun hükmünden kaynaklanmaktadır³⁹⁵.

d. Sorumluluğun Sınırı Bakımından

Limited şirketlerde, VUK'un 10. Maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumluluğu, tüm malvarlıklarıyla ve sınırsızdır³⁹⁶. Amme alacaklısı, vergi alacağını şirketten alamazsa, kural olarak kanuni temsilcilerin bütün malvarlığına el atabilir³⁹⁷.

³⁹² OĞUZMAN/ÖZ, C. 2, s. 463.

³⁹³ EREN, s. 1343; KILIÇOĞLU, s. 936; OĞUZMAN/ÖZ, C.2, s. 466.

³⁹⁴ GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 182; ÖZKAN, s. 92; YARALI, s. 182-183.

³⁹⁵ GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 182; YARALI, s. 182-183.

³⁹⁶ AYAZ, s. 67; GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 179; YARALI, s. 184; ÖZKAN, s. 93; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 51; YÜCE, s. 158.

³⁹⁷ AYAZ, s. 67; ÖZKAN, s. 93; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 51; YARALI, s. 184; YÜCE, s. 158.

e. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Zaman Bakımından Sınırı

VUK'un 10. maddesinin 2. fıkrasında uyarınca: “*ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır*”. Hükümde kanuni temsilcilerden alınacak vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri sebebiyle alınamayan alacaklar olduğu açıkça belirtilmiştir. Bu nedenle her kanuni temsilci, ancak yerine getirmediği ödev sebebiyle alınamayan alacaktan sorumludur; başka bir deyişle, her kanuni temsilci, ancak kendi döneminde tarh edilen vergi ve vergiye bağlı alacaklardan sorumludur³⁹⁸. Bunun sebebi, vergi ödevlerinin tarh döneminde yerine getirilmesidir. Tahsil dönemindeki kanuni temsilci vergi ödevlerinin yerine getirildiği dönemdeki bir başka deyişle tarh kanuni temsilci değilse bu kişinin sorumluluğuna gidilemez³⁹⁹.

Müdürlerin istifa yoluyla görevden ayrılması halinde, VUK'un 10. Maddesi kapsamında sorumluluğu açısından, görev sürelerinin bitimi istifa tarihi olarak kabul edilmektedir. Çünkü istifa eden müdürün, istifa tarihinden itibaren vergi ödevlerinin yerine getirme imkanı bulunmamaktadır⁴⁰⁰.

³⁹⁸ YALTI Billur, “*Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı, : Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK m. 35 ve Mükerrer 35*”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan C.1, sa. 507- 536, Ankara 1983, s. 513; Danıştayın bir kararına göre: “...tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği açık olup, temsilcilerin ödevlerini yerine getirmeleri için, tarh döneminde kanuni temsilcilik görevini yürütmekte olmaları yeterlidir. Bir başka anlatımla, kanuni temsilci görevli bulunduğu süre ile sınırlı olarak vergi ödevlerini yerine getirmek durumundadır...” Danıştay 9. D., 14.06.2010 E. 2010/9101 K. 2012/4853 (UYAP, E.T. 23.09.2021); Yine aynı yönde Danıştay 9. D., 25.03.1998, E. 1997/469 K. 1998/1348; Danıştay 9.D., 13.09.2012, E.2010/9101 k. 2012/4583 (Lexpera, E. T. 11.11.2021); Danıştay 9. D., 16.12.2009, E. 2008/4215 K. 2009/4886 (YARALI, s. 481).

³⁹⁹ Danıştayın bir kararına göre: “...Tüzel kişilerin varlığından alınamayan vergi alacaklarından sorumlu tutulacakların, bu alacağın ilişkin olduğu vergi ödevlerinin yerine getirilmesi gereken tarihte kanuni temsilci olması, başka anlatımla; idare ve temsil yetkisine sahip bulunması gerekmektedir.” Danıştay 7. D.,09.06.2003, E. 2002/4619 K. 2003/3476 (Lexpera, E. T. 11.11.2021).

⁴⁰⁰ Danıştayın bir kararına göre: “...Yönetim kurulu üyeliğinden istifa ile ayrılan davacının, şirketin bu tarihten sonraki vergilendirme dönemi ile ilgili vergi ödevlerini yerine getirmedikten söz edilemeyeceğinden; şirketten tahsil imkanı kalmayan söz konusu dönemlere ait vergi ve buna bağlı alacaklardan Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddeleri uyarınca sorumlu tutulması olanaklı bulunmamaktadır...” Danıştay 7. D., 11.10.2000, E. 2000/1158 K. 2000/2697; Yine aynı yönde bkz. Danıştay 7. D., 23.11.2000, E.2000/2754 K. 2000/3446 (Lexpera, E. T. 11.11.2021).

Vergi borcunun vadesinden önce kanuni temsilcilik sıfatı sona eren limited şirket müdürünün ve diğer kanuni temsilcilerin, vergi borcunun ödenmesi ile ilgili olarak herhangi bir yetkisi ve dolayısıyla da ödevi bulunmadığından, bu borçtan sorumlulukları da bulunmaz⁴⁰¹. Hatta öyle ki, görev süresi sona eren kanuni temsilci, görev yaptığı döneme ilişkin bile olsa, yeni kanuni temsilcinin vergi ödevlerini yerine getirmemesinden dolayı, vergi borcundan sorumlu tutulamaz.⁴⁰²

5. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Rücu Hakkı

VUK'un 10. maddesinin 3. fıkrasında uyarınca, “*Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler*”. Bu çerçevede müdürler ve diğer kanuni temsilciler, ödedikleri vergiler için limited şirkete rücu edebilirler.

⁴⁰¹ GERÇEK, Vergi Sorumlusu, s. 184; YARALI, s. 230; Danıştayın bir kararına göre: “...davacının vergisel yönden sorumluluğu ancak yöneticiliği döneminde beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya yapılan inceleme sonucu eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde söz konusu olabileceğinden, davacının, kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonra görev yapan yöneticilerin defter belge ibraz etmeme eyleminden sorumlu tutulamayacağı açık bulunduğundan...” Danıştay 4. D. 24.09.2020, E. 2016/507 K. 2020/3258 (UYAP, E.T. 15.08.2021)

⁴⁰² Danıştayın bir kararına göre: “...davacının sorumluluğu, yöneticiliği döneminde defter ve belge ibraz edilmemesi, beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya yapılan inceleme sonucu eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde söz konusu olabileceğinden, kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonra asıl borçlu şirketin 13.4.1998 tarihinde o dönemde müdür olan şahıstan istenilen defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi ve daha sonrasında da 4811 sayılı Yasa'dan 17.4.2003 tarihinde yararlanılarak taksitlendirilen borçların ödenmemesi eyleminden sorumlu tutulamayacağı açık bulunmaktadır...” Danıştay 9. D., 20.05.2013 E.2010/2642 K. 2013/ 4854; Danıştayın aynı yönde başka bir kararına göre: “...Davacıdan ödenmesi istenilen vergi borçları her ne kadar davacının yasal temsilcilik yaptığı döneme ilişkin ise de, davacının sorumluluğu, yöneticiliği döneminde defter ve belge ibraz edilmemesi, beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya yapılan inceleme sonucu eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde söz konusu olabileceğinden, kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonra defter ve belge ibraz etmeme eyleminden sorumlu tutulamayacağı açık bulunmaktadır...” Danıştay 9. D., 24.05. 2012 E. 2009/ 588 K. 2012/ 3021 (Danıştay Karar Arama Bankası E.T. 23.09.2021); Danıştayın aynı yönde başka bir kararına göre: “...Davaya konu ödeme emrinin, ...Limited Şirketindeki paylarını ... ticaret siciline tescil edilen 27.10.1987 tarihli devir sözleşmesiyle devrederek ortaklık ve yönetim kurulu üyeliğinden ayrılan davacı ve ortağı ...'den 3.2.1992 tarihli yazıyla istenen şirkete ait 1987 yılı defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle şirketin 1987 dönemlerinde uyguladığı katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek resen salınan cezalı katma değer vergisinin vadesinde ödenmemesi üzerine düzenlendiği anlaşılmaktadır...kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonraki şirket temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gereken defter ve belge ibraz etme ödevinin davacı tarafından yerine getirilmediğinden bahisle yapılan tarhiyatta Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi uyarınca şirketten alınamayan vergi ve cezalardan sorumlu tutulması hukuka uygun bulunmamaktadır...” Danıştay VDDK., 26.11.1999 E. 1999/31 K. 1999/505 (Lexpera, E. T. 11.11.2021)

Müdürlerin ve diğer kanuni temsilcilerin kusurlu olması, rücu etmelerine engel teşkil etmez⁴⁰³. Ancak bu imkân sadece vergiler ile sınırlı olup, vergiye bağlı diğer borçlar açısından söz konusu değildir. Bu nedenle, verginin zamanında ödenmemesine bağlı olarak ortaya çıkan gecikme zammı, gecikme faizi gibi vergiye bağlı alacaklar için, şirkete rücu edilemez⁴⁰⁴. Zira bu alacakların doğumuna, müdürler ve kanuni temsilciler kendi kusurlarıyla sebebiyet vermişlerdir⁴⁰⁵.

Müdürler ve kanuni temsilcilerin şirketle aralarındaki rücu ilişkisi, özel hukuk karakterli olup doğacak uyuşmazlıklarda adli yargı görevlidir⁴⁰⁶.

B. AATUHK’UN MÜKERRER 35. MADDESİ UYARINCA KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

Bu bölümde, limited şirketlerde kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen bir diğer madde olan AATUHK’un mük. 35. maddesi ele alınacaktır.

1. Maddenin İlk Hâli ve Geçirdiği Değişiklikler

Kanuni temsilcilerin amme borçlarından sorumluluğuna ilişkin AATUHK mük. 35. maddesi, 4108 Sayılı 213 Sayılı VUK, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının tahsil Usulü Hakkında Kanun, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁴⁰⁷ ile eklenmiştir. Eklenen madde şu şekildedir:

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya

⁴⁰³ YARALI, s. 231.

⁴⁰⁴ AYAZ, s. 78; BAHÇECİ, s. 149; CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 138; ÇELİK, s. 112; SİLAHŞÖR, Mert, “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu”, TFM, S. 1, 2016, sa. 67-78; s. 76; Aksi yönde bkz, BARLASS, s. 168.

⁴⁰⁵ YARALI, s. 231.

⁴⁰⁶ AYAZ, 79; CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 182; ÖZKAN, s. 111; YARALI, s. 231. Danıştay 7.D., 22.03.1999, E.1998/578 K. 1999/1211 kararına göre: “...davalı belediyenin “gecikme cezası” adı altında davacıdan talep ettiği ... Liralık meblağın ancak açılacak bir rücu davasına konu edilmesi mümkün bulunduğundan, anlaşmazlığın Borçlar Kanunu hükümlerine göre çözümü gerekmektedir. Borçlar Kanununa dayalı hak iddialarına ilişkin anlaşmazlıkların çözümü ise adli yargı yerlerinin görev alanına girmektedir...” (Lexpera, E. T. 11.11.2021.)

⁴⁰⁷ RG., 02.06.1995, S. 22301.

tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.”

Söz konusu madde ilk halinde dört fıkradan oluşmaktaydı, ancak 5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁴⁰⁸ ile 06.06.2008 tarihinde 4. fıkrası değiştirilmiş, 5. ve 6. fıkralar olmak üzere iki fıkra daha eklenmiştir. Ayrıca 5766 sayılı Kanun'un Geçici 1. maddesi ile kanunun zaman bakımından yürürlüğü düzenlenmiştir. Buna göre, AATUHK'da yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanır. Böylece AATUHK'da yapılan değişiklik ve eklemelerin, yürürlüğe girmesinden önce tahakkuk eden, ancak geriye sadece tahsili kalan amme borçlarına da uygulanması gerektiği hususu gündeme gelmiştir.

AATUHK' a ilave edilen 5. fıkra şu şekildedir:

“Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.”

Söz konusu fıkrayla, amme alacağının doğduğu zaman ile tahsil zamanında farklı kanuni temsilcilerin olması halinde, bunların müteselsilen sorumlu olması öngörülmüştür.

⁴⁰⁸ RG., 06.06.2008, S. 26898 (Mükerrer).

Bu fıkranın, “*kanuni temsilcilerin görevde olmadıkları dönemde gerçekleşen iş ve işlemlerden sorumlu tutuldukları, bu durumun adalet ve hakkaniyet ilkeleri ile bağdaşmadığı*” gerekçesiyle Anayasanın 2. maddesine aykırılığı ileri sürülmüştü⁴⁰⁹. Fıkra, görevde bulunmadığı dönemin amme borçlarından sadece kanuni temsilci olduğu için zorla sorumlu tutulmanın, belirsizlik oluşturarak hukuka duyulan güveni zedelediği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir⁴¹⁰.

AATUHK’a ilave edilen 6. fıkra ise şu şekildedir:

“Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.”

AATUHK’un mük 35. maddesinin 6. fıkrası ile aynı alacak için hem AATUHK hükümlerinin hem de VUK hükümlerinin uygulanmasının önü açılmıştır. Bu nedenle hüküm, belirsizlik oluşturduğu ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir⁴¹¹.

Maddenin mevcut hali ise şu şekildedir:

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği

⁴⁰⁹ AYM, 19.03. 2015, E. 2014/144, K. 2015/29.

⁴¹⁰ Anayasa Mahkemesinin kararına göre: “...*Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır...*” AYM, 19.03. 2015, E. 2014/144, K. 2015/29:

⁴¹¹ Anayasa Mahkemesinin kararına göre: “...*213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır...*” AYM, 19.03. 2015, E. 2014/144, K. 2015/29.

olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.”

Bu madde ile, tüzel kişilerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarından tahsil edileceği ifade edilmiştir. Temsilciler ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebileceği düzenlenmiştir.

2. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Kapsamı

AATUHK’un mük. 35. maddesine göre; “*tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ... mal varlıklarından ... tahsil edilir*”. Hükümde amme alacaklarından doğan sorumluluk düzenlenmiştir. Bu nedenle, hükmün kapsamına amme alacakları girmektedir. Amme alacaklarından ne anlaşılması gerektiği, AATUHK’un 1. ve 2. maddesinde açıkça belirtilmiştir.

Limited şirketlerde kanuni temsilcilerin sorumluluğu Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenmesi gereken SGK primlerinden doğan sorumluluğu düzenleyen SSGSSK 88. maddesinde, VUK’un 10. Maddesinde ve AATUHK’un mük. 35. maddesi olmak üzere üç ayrı maddede düzenlenmiştir. Hangi maddenin uygulanacağı, alacağın türüne bağlı olarak değişmektedir. Sosyal Güvenlik Kurumu primleri söz konusu ise SSGSSK’nın 88. maddesi uygulanmaktadır. Burada VUK’un 10. maddesi

veya AATUHK mük. 35. maddesi uygulanmamaktadır⁴¹². Alacak vergi ve buna bağlı alacaklar ise VUK'un 10. maddesi uygulanır.

Sosyal Güvenlik Kurumu primleri ve vergi ve buna bağlı alacaklar dışında bir amme alacağı söz konusu ise, bu durumda AATUHK'un mük. 35. maddesi devreye girecektir. Bunun sebebi, VUK'un 10. maddesinin düzenlemesi, vergi ve buna bağlı alacaklar konusunda özel hüküm niteliğindedir⁴¹³. Bu nedenle, AATUHK'un mük. 35. maddesi vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanmaz⁴¹⁴.

Sosyal Güvenlik Kurumunun sigorta primlerinin tahsiline ilişkin SSGSSK 88. maddesi de, AATUHK'un mük. 35. maddesine göre, özel hüküm niteliğindedir. Bu yüzden, sigorta primlerinin tahsilinde AATUHK'un mük. 35. maddesi yerine SSGSSK 88. maddesinin 2. fıkrası uygulanır. Tüm bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde kapsamına, AATUHK'un mük. 35. maddesi kapsamına, vergi ve buna bağlı alacaklar ve sigorta primleri dışındaki tüm amme alacakları girer.

412 Yargıtay 21. H. D., 12.11.2009; E. 2008/17502 K. 2009/14684(YARALI, s. 510); Yargıtay 21. H.D., 23.05.2010, E. 2009/5365 K. 2010/3320, (YARALI, s. 811).

413 AYAZ, s.67; CONKER, s. 116; YARALI, s. 184; Danıştayın bir kararına göre: "... 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun mükerrer 35. maddesiyle, vergi ve buna bağlı alacaklar dışında kalan amme alacaklarında kanuni temsilcinin takibi amaçlandığından, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için özel hüküm olan Vergi Usul Kanununun 10. maddesinin uygulanması gerekmektedir. Bu durumda, vergi alacağı için kanuni temsilci olan davacının 6183 sayılı kanunun mükerrer 35. maddesine göre takibinin mümkün olmaması nedeniyle düzenlenen ödeme emirlerinde yasal isabet bulunmadığından, davanın kabulü ve ödeme emirlerinin iptali yolunda verilen mahkeme kararı sonucu itibariyle de yerinde görülmüştür..." Danıştay, 3.D., 12.10.1999, E. 1999/275 K. 1999/3287 (Lexpera, E. T. 11.11.2021); Danıştayın aynı yönde başka bir kararına göre: "...vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak madde özel hüküm olan Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi olup, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesi ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecektir..." Danıştay 4. D., 12.01.1999, E. 1998/2633 K. 1999/15; AYAZ, s. 141. Aynı yönde bir başka karar, Danıştay 4. D., 27.06.2001 E. 2001/2547 K.2001/ 3219. (AYAZ, s.143); Danıştay 7. D., 19.06.2000, E. 2000/1138 K. 2000/2034 (Lexpera, E. T. 11.11.2021)

414 AYAZ, s. 67; CONKER, s. 116; YARALI, s. 184. Danıştayın bir kararına göre: "...kanuni temsilcilerin Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacakların ödenmesinden bu kanunun 10'uncu maddesine göre, diğer amme alacakların ödenmesinden de 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesine göre sorumlu olacakları sonucuna varılarak, davacı adına şirket yönetim kurulu üyesi sıfatıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35'inci maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emri yerinde olmadığından temyiz isteminin kabulüyle mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir..." Danıştay 7.D., 21.12.1988, E.1997/5295 K. 1998/ 5295; Yine aynı yönde bkz. Danıştay 3.D., 12.05.1998, E. 1996/6514 K. 1998/ 1701. (Lexpera, E. T. 11.11.2021.)

3. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları

AATUHK'un mük. 35. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumluluğunun doğabilmesi için, amme alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir. Tahsil edilemeyen amme alacağı ile tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimleri, AATUHK' un 3. maddesinde tanımlanmıştır.

AATUHK' un 3. maddesine göre, tahsil edilemeyen amme alacağı terimi;

“Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını” ifade eder. Hükümde, borçlunun haczi kabil malvarlığının bulunmaması ve haczedilen malvarlığının paraya çevrilmesine rağmen amme alacağını karşılamaması hâlleri sayılmıştır. Bu sayım, hükümde yer alan “gibi nedenlerle” ifadesinden de anlaşılacağı üzere, tahdidi (sınırlayıcı) olmayıp tadadi (örnek kabilinden) niteliktedir⁴¹⁵. Söz konusu iki hâl dışında, haczedilen malların iki kez açık artırmaya çıkarılmasına karşın satılamaması ve söz konusu hacizli malların pazarlık yoluyla da satışının gerçekleştirilememesi, tahsil edilememeye örnek olarak verilebilir⁴¹⁶.

AATUHK' un 3. maddesine göre, tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi; *“Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını”* ifade eder. Hükümde, haczedilen malvarlığına biçilen değer amme alacağını karşılamaması ve iflas halinde amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması hâlleri sayılmıştır. Bu sayım “gibi nedenlerle” ifadesinden de anlaşılacağı üzere tahdidi (sınırlayıcı) olmayıp tadadi

⁴¹⁵ CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 47; YARALI, s. 193.

⁴¹⁶ YARALI, s. 193-194.

(örnek kabilinden) niteliktedir⁴¹⁷ . Bu nedenle, takip işleminin herhangi bir aşamasında, herhangi bir sebeple amme alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması hâlinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilecektir. Ancak bunun net bir şekilde ortaya konulması gerekir⁴¹⁸.

⁴¹⁷ YARALI, s. 196; AYAZ, s.70; Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağına ilişkin örnek olaylar için: Danıştayın bir kararına göre: “...amme alacağının asıl borçlu şirketten tahsiline ilişkin işlemlerin usulüne uygun yürütülmesi suretiyle yapılan malvarlığı araştırması neticesinde, şirket üzerine kayıtlı ... plakalı 2007 model ... markalı bir adet araç olduğu ve bu araç üzerine daha önceki tarihlerde davalı idare dışında birçok kamu kurumu tarafından haciz işlemlerinin uygulandığı, ayrıca şirketin bazı bankalarda bulunan hesaplarında düşük miktartlı (92,68 Amerikan Doları, 660,77 Türk Lirası gibi) bakiyelerin bulunduğu ve bu bakiyeler üzerine de davalı idarenin takibat işlemleri öncesinde farklı kurumlarca haciz konulduğunun tespit edildiği, bu itibarla şirketin 1.949.123,00 TL tutarındaki vergi borçlarının kendi malvarlığından tahsil edilemeyeceği anlaşıldığından, amme alacağının tahsilini teminen, davacının kanuni temsilci sıfatıyla takip edilerek, adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık görülmemiştir...” Danıştay 7. D., 22.09.2020, E.2016/359 K. 2020/3371; Danıştayın aynı yönde başka bir kararına göre: “...asıl borçlu ... Gıda ve Şarapçılık San. Tic. Ltd. Şti.’nin muhtelif yıllara ait vergi borçlarının ödenmemesi üzerine şirket aleyhine haciz varakalarının düzenlendiği, şirkete ait banka hesaplarına çeşitli tarihlerde e-haciz uygulandığı, yine şirkete ait bir gayrimenkulun satıldığı, şirketin iş yerinde fili haciz uygulanarak çeşitli menkullere haciz konulduğu ve bunların icra kanalıyla satışının gerçekleştirildiği, tüm bu işlemlere rağmen şirketin borcu karşılayacak miktarda mal varlığının bulunmadığından bahisle davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla ödeme emirleri düzenlendiği, daha sonra şirket deposunda bulunan emtiaya haciz uygulandığı, haczedilen ve yediemin sıfatıyla davacıya bırakılan şarapların 06/04/2016 ve 13/04/2016 tarihlerinde açık artırma ile satışa çıkarılmasına rağmen satılamadığı, sonrasında pazarlık usulü ile satış denendiği, ancak yine satış gerçekleşmediği, şaraplar uzun süre satılamadığı için davalı idarece Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumundan, şarapların hala bu vasfını koruyup korumadığının tespitinin talep edildiği, ilgili kurumun ... tarih ve ... sayılı yazısı ile "otuz dokuz adet tankta mevcut, yediemin sorumluluğunda bulunan, hacze konu dökme şarabın bir kısmının ya da tamamının boşaltılıp su vb. sıvı ile tankların doldurularak taşıyış işlemi yapıldığı, dolayısıyla tanklarda bulunan sıvının şarap olmadığı" yönünde değerlendirmede bulunulduğu anlaşılmış olup asıl borçlu şirkete ait borç tutarı da göz önüne alındığında idarece borcun tahsili amacıyla gerçekleştirilen işlemler sonucunda şirketin anılan borcun ödenmesine yeterli malvarlığının bulunmadığı hususunun sabit olması karşısında şirketten tahsil edilemeyen borç için kanuni temsilci olan davacı nezdinde takibe devam edilmesinde ve borcun ödenmemesi üzerine davacının ortağı olduğu şirketlerdeki hisseleri üzerinde haciz işlemi tesis edilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır...” Danıştay 9. D., 19.04. 2021, E. 2020/219 K. 2021/2795; Aynı yönde bkz. Danıştay 7. D., 22.09.2020, E.2016/371 K. 2020/3372 , Danıştay 4. D., 24.11.2020, E. 2018/ 2381 K. 2020/4870 (UYAP, E.T. 23.09.2021)

⁴¹⁸ Danıştayın bir kararına göre: “...şirket hakkında yapılacak takip neticesinde borcun tamamen veya kısmen şirketten tahsil imkanı olmadığının kesin olarak belirlenmesi sonucunda şirket borçlarından dolayı şirketin kanuni temsilcilerinin mal varlıklarına başvurulabileceği anlaşılmaktadır...” Danıştay 10. D., 15.10. 2018, E. 2014/ 4270 K. 2018/ 3102; Aynı yönde bkz. Danıştay 10. D., 15.10.2018 E. 2014/ 708 K. 2018/ 3105; Danıştay, 4. D., 20.02.2017 E. 2014/7605 K. 2017/17 (Lexpera, 11.11.2021)

Amme alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması için, cebren takip yollarının⁴¹⁹ tamamını kullanmış olması fakat olumlu sonuç alınamamasını ifade etmektedir⁴²⁰. Amme alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması için ise, tüm takip yollarının tamamlanması zorunluluk teşkil etmemektedir⁴²¹.

AATUHK uyarınca kastedilen tahsil imkansızlığı maddi imkansızlıktır. Zamanaşımı, terkin gibi hukuki imkânsızlık halinde amme alacağı, asıl borçludan talep edilemeyeceği için, kanuni temsilciden de talep edilemez. Haliyle hukuki imkânsızlık halinde, kanuni temsilcinin sorumluluğu bulunmamaktadır⁴²².

Öğretide bir görüşe göre, yeterli araştırma yapılmaması sonucu alacağın tahsil edilememesi halinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurulamaz. Bu konuda yargı kararları da bulunmaktadır⁴²³. Alacağın geç tahsil edilmeye çalışılması veya idarenin cebri takip aşamalarında gerekli özen ve dikkati göstermemesi nedeniyle asıl

⁴¹⁹ AATUHK'un 54. maddesi şu şekildedir: “Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır: 1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi, 2. Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi, 3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi.”

⁴²⁰ CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 52.

⁴²¹ CANDAN, *Kanuni Temsilci*, s. 52.

⁴²² ÖZKAN, s. 96.

⁴²³ DENİZ, s. 10; Danıştayın bir kararına göre: “...Mahkemece her ne kadar asıl borçlu şirkete ve ortaklarına ulaşamadığı ve yapılan mal varlığı araştırmasında da şirkete ait herhangi bir malvarlığına rastlanmadığından kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına ödeme emri düzenlendiği belirtilmişse de, dosya içeriğinde malvarlığı araştırmasına ilişkin herhangi bir bilgi ve belge bulunmadığı anlaşıldığından, yapılandırılmış ancak ödenmemiş alacağın şirketten tahsili yoluna gidilip gidilmediği, şirket hakkında malvarlığı araştırması yapıp yapılmadığı araştırılarak vergi alacağının şirketten tahsil edilmesinin mümkün bulunmadığı ortaya konulduktan sonra kanuni temsilci hakkında düzenlenen ödeme emrinin hukukiliği hakkında karar verilmek üzere temyize konu kararın bozulması gerekmektedir...” Danıştay 7. D., 25.12.2020, E. 2016/6737 K. 2020/5292; Danıştayın aynı yönde başka bir kararına göre: “...kamu alacağının şirketin mal varlığından tahsil imkanının bulunup bulunmadığı ve davacının söz konusu borçtan sorumluluğu değerlendirilerek ulaşılabilecek sonuca göre yeniden karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir...” Danıştay 3. D., 12.03.2021, E. 2017/4402 K. 2021/ 1312 (UYAP, E. T. 22.09.2021); Yargıtayın aynı yönde kararına göre: “...mahkemece, davacılar tarafından ödendiği kabul edilen vergi ve SSK borçlarının ödeme yapıldığı tarihte şirketin ödeme gücü olup olmadığının belirlenerek sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, eksik incelemeye dayalı yazılı şekilde hüküm tesisi doğru olmamış, kararın bu nedenle bozulması gerekmiştir...” Yargıtay 11. H. D., 13.01.2015, E. 2014/1186, K. 2015/238; Aynı yönde bkz. Yargıtay 10. H. D. 20.01.2011 tarihli E. 2010/ 14397 K. 2011/ 435 (Lexpera, 11.11.2021)

borçlunun mal kaçırmaması sonucu tahsilat gerçekleşmemesi halinde de kanuni temsilcinin itirazları dikkate alınmalıdır⁴²⁴.

4. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Mahiyeti

a. Kusur Bakımından

AATUHK'un mük. 35. maddesi kapsamında kanuni temsilcinin sorumluluğunun doğması için aranan tek şart, amme alacaklarının limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilememiş olmasıdır. Bunun dışında başka bir şart aranmamaktadır. Söz konusu hükümde, VUK'un 10. maddesindeki gibi kanuni temsilciye verilen bir ödevin yerine getirilip getirilmediği, getirilmediyse bunun amme alacaklarının tahsil edilememesinde bir etkisi olup olmadığı incelenmemektedir. Limited şirket kanuni temsilcisinin vergi ödevlerinin tamamını, zamanında yerine getirmiş olsa bile, şartları oluştuğunda AATUHK'un mük. 35. maddesi kapsamında sorumluluğu doğmaktadır⁴²⁵.

Bu nedenle, AATUHK'un mük. 35. maddesi bakımından, kanuni temsilcilerin sorumluluğunda kusur önemli değildir. Burada kusursuz sorumluluk esastır⁴²⁶. Hatta idarenin kusurlu davranışı bile, kanuni temsilcinin kusursuz sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır⁴²⁷.

b. Fer'ilik Bakımından

Limited şirketlerde amme borcunun şirket tüzel kişiliği tarafından ödenmesi esastır. Ancak amme borcu şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemez veya edilemeyeceği anlaşılırsa, AATUHK'un mük. 35. maddesi uyarınca kanuni

⁴²⁴ YÜCEL Mehmet, "Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerine Göre Anonim ve Limited Şirket Kanuni Temsilcileri ve Sorumlulukları", Mali Çözüm Dergisi, S.110, Mart-Nisan 2012.

⁴²⁵ ÖZKAN, s. 93-94.

⁴²⁶ ALTAŞ, s. 229; BAHÇECİ, s. 147; CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 179; CONKER, s. 112; ÇELİK, s. 30; GEÇER, s. 120; ÖZKAN, s. 8; YARALI, s. 227; YILMAZ, s. 60.

⁴²⁷ Danıştayın bir kararına göre: "... şirketin tüzel kişiliği sona erinceye kadar tahsil zamanaşımı süresi içerisinde kalan tahsilata ilişkin süreçler izlenecek olup, bu süre içerisinde idarenin kusurlu davranarak tahsilat işlemlerini aksatması, borcun ortadan kalkmasına neden olmayacağı gibi, kusursuz sorumluluğu bulunan kanuni temsilcilerin sorumluluğunu da kanunun aradığı diğer koşulların gerçekleşmesi şartıyla ortadan kaldırmayacaktır." Danıştay 4. D., 08.12.2020, E.2016/13177 K. 2020/5316 (UYAP, E.T. 22.09.2021).

temsilcinin sorumluluğuna gidilir. Başka bir deyişle, kanuni temsilcinin sorumluluğunda fer'ilik esastır⁴²⁸. Bu sebeple de amme alacaklısı ödenmeyen alacağı için öncelikle limited şirkete takip yapacaktır⁴²⁹. Bununla birlikte, asıl borçlu konumundaki limited şirketten istenemeyecek nitelikteki amme borcu için, kanuni temsilci takip edilemeyecektir⁴³⁰. Aynı zamanda, tasfiyesi tamamlanmış ve ticaret sicilinden silinerek ortadan kalkan şirketin amme borçları için doğrudan kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilir⁴³¹.

c. Müşterek – Müteselsil Sorumluluk Bakımından

Amme alacağının limited şirketten tahsil edilememesi halinde, amme alacaklısının karşısına kanuni temsilciler çıkmaktadır. Bu durumda, amme alacaklısının karşısında borçtan sorumlu birden fazla kişi bulunmaktadır. Bu kişiler arasındaki sorumluluk rejiminin tespiti önem arz etmektedir.

Limited şirketlerde kanuni temsilciler, alınamayan amme borcundan müteselsilen sorumludurlar⁴³². Burada müteselsil sorumluluk AATUHK'un mük. 35. maddesinden, başka bir deyişle kanun hükmünden kaynaklanmaktadır⁴³³.

⁴²⁸ AYZ, s. 67; GEÇER, s. 125; ÖZKAN, s. 92; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 51; YILMAZ, s. 67.

⁴²⁹ Danıştayın bir kararına göre: "...kanuni temsilcinin, temsilcisi olduğu tüzelkişinin vergi borcundan sorumlu tutulabilmesi için öncelikle, tüzelkişi hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile belirlenen takip ve cebren tahsil yollarının tüketilmesi ve kamu alacağının tüzelkişinin mal varlığından tahsil olanağının bulunmadığının tespit edilmesi gerekmektedir..." Danıştay 3. D., 05.04.2021 E. 2019/ 2475 K. 2021/1759 (UYAP, E.T. 17.09.2021).

⁴³⁰ Danıştayın bir kararına göre: "...Zamanaşımına uğraması nedeniyle ortadan kalkan ve kamu alacağının ödemesinden birinci derecede sorumlu olan asıl borçlu şirketten istenemeyecek nitelikte olan söz konusu borcun tahsili amacıyla davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır..." Danıştay VDDK. 02. 12. 2020, E. 2020/1412, K. 2020/1302 (UYAP, E.T. 22.09.2021).

⁴³¹ Danıştayın bir kararına göre: "...tüzel kişiliği sona eren ... Gümrükleme ve Ticaret Limited Şirketinin kanuni temsilcisi ve ortağı sıfatıyla dava konusu ödeme emri düzenlenmiş ise de; anılan şirket adına kesinleşmiş bir borç bulunmaksızın davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali yolunda verilen mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir." Danıştay 7. D., 26.11.2021, E. 2016/9242 K. 2020/4914, (UYAP, E. T. 19.09.2021.) Aynı yönde bkz., Danıştay 7. D., 26.11.2020, E. 2016/6712 K. 2020/4916, Danıştay 7. D., 26.11.2020, E. 2016/9273 K. 2020/4913, Danıştay 7. D., 26.11. 2020, E.2016/ 6542 K. 2020/ 4915 (UYAP, E. T. 19.09.2021.)

⁴³² ÖZKAN, s. 92; YARALI, s. 182-183.

⁴³³ YARALI, s. 182-183.

d. Sorumluluğun Sınırı Bakımından

Limited şirketlerde, AATUHK'un mük. 35. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumluluğu, tüm malvarlıklarıyla ve sınırsızdır⁴³⁴. Amme alacaklısı, alacağını şirketten alamazsa, kural olarak kanuni temsilcilerin bütün malvarlığına el atabilir⁴³⁵.

e. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Zaman Bakımından Sınırı

AATUHK'un mük. 35. maddesinde sorumluluk, kanuni temsilcilik sıfatına bağlanmıştır. Bu nedenle, limited şirketlerde müdürler ve diğer kanuni temsilciler, sadece görev yaptıkları dönemlerde yapılan iş ve işlemlerden sorumlu olmaktadır. Görevi sona eren müdür ve diğer kanuni temsilcilerin görevlerinin sona ermesinden sonra yapılan iş ve işlemlerde, yetkili olması söz konusu olmadığından sorumlu olmaları da söz konusu olmamaktadır. Görev süresinin başlangıcı ve bitişi, TTSG' deki bunlara ilişkin ilan tarihleri ile belirlenmektedir⁴³⁶.

5. Madde Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Rücu Hakkı

AATUHK'un mük. 35. maddesinin 4. fıkrasına göre, "*Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.*" Bu çerçevede müdürler ve diğer kanuni temsilciler, ödedikleri tutarları limited şirkete rücu edebilirler.

⁴³⁴ AYAZ, s. 67; CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 181-182; ÖZKAN, s. 93; YARALI, s. 184.

⁴³⁵ GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 172.

⁴³⁶ CONKER, s. 108; Danıştayın bir kararına göre: "...limited şirket kanuni temsilcisi olarak tescil edilip Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilinceye kadar üçüncü şahıslar nezdinde hukuki sonuç doğurmayacağı açık olup kanuni temsilcilik görevinin ilan tarihinde başlayacağının kabulü zorunludur." Danıştay 3. D. 09.03.2021, E. 2020/4268 K. 2021/1263 (UYAP, E.T. 18.09.2021); Danıştayın aynı yönde başka bir kararına göre: "...ancak davacının temsil yetkisinin sona erdiğine ilişkin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde herhangi bir ilan yapılmadığından halen şirketi müferrerden temsile yetkili müdür olduğu ve asıl borçlu şirketin 2010 yılına ilişkin vergi borçlarından sorumluluğu devam edecektir." Danıştay 4. D. 12.01.2021 E. 2016/13717 K. 2021/69; Danıştay 3. D., 23.02.2021, E. 2017/1998 K. 2021/1002; Danıştay 3. D., 23.02.2021 E. 2017/3609 K. 2021/1006, Danıştay 3. D., 20.04.2021 E. 2019/4057 K. 2021/2110 (UYAP, E.T.22.09.2021); Öğretide, müdürün istifa beyanının şirkete ulaşmasıyla, VUK m. 10 ve AATUHK mük. m. 35 kapsamında sorumluluğunun sona ereceğine dair bkz. POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, *Ortaklıklar II*, s. 518.

AATUHK'un mük. 35. maddesinde kusura dayalı sorumluluk öngörülmediğinden, kanuni temsilcilerin ödedikleri amme borçları için asıl amme borçlusuna rücu imkanları, ödedikleri amme borcunun tamamını kapsayacak şekilde kanunda düzenlenmiştir⁴³⁷.

Müdürler ve kanuni temsilcilerin şirketle aralarındaki rücu ilişkisi, özel hukuk karakterli olup doğacak uyuşmazlıklarda adli yargı görevlidir⁴³⁸.

C. SSGSSK 88. MADDESİ UYARINCA KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

Sosyal Güvenlik Kurumu, sosyal güvenliğin temin edilmesi ve devam ettirilmesi için kurulmuş bir kurumdur⁴³⁹. Sosyal Güvenlik Kurumu üyelerine, gerektiğinde sağlık desteği sağlamaktadır. Aynı zaman emekliliklerinde de gelir sağlamaktadır. Bunun için de SGK, üyelerinden primler tahsil etmektedir. Bu primler, öğretide bir tür parafiskal gelir olarak kabul edilmektedir⁴⁴⁰. Primler, işverenler tarafından, işçiye ödenecek ücretlerden kesilerek, SGK'ya ödenmektedir⁴⁴¹.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun⁴⁴² 88. maddesinin 16. fıkrasına göre, kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanır. Ayrıca aynı hükmün 18. fıkrasında, kurumun 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen prim ve diğer alacaklarının amme alacağı niteliğinde ve imtiyazlı alacak olduğu belirtilmiştir.

SSGSSK'nın 88. maddesinin 20. fıkrasında ise kanuni temsilcilerin sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre;

⁴³⁷ YARALI, s. 231.

⁴³⁸ CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 206; YARALI, s. 231.

⁴³⁹ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 105.

⁴⁴⁰ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 105.

⁴⁴¹ SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 11.

⁴⁴² RG., 16.06.2006, S. 26200.

“Kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın bu Kanunda belirtilen sürelerde ödenmez ise kamu idarelerinin tahakkuk ve tediye ile görevli kamu görevlileri, tüzel kişiliği haiz diğer işverenlerin şirket yönetim kurulu üyeleri de dahil olmak üzere üst düzeydeki yönetici veya yetkilileri ile kanuni temsilcileri Kuruma karşı işverenleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.”

Hükme göre kanuni temsilcilerin sorumluluğu, haklı bir sebep olmaması şartına bağlandığından kusura bağlı sorumluluktur⁴⁴³. Şirket müdürleri ile diğer kanuni temsilciler, haklı sebep olmaksızın amme alacağı niteliğindeki kurumun sigorta primleri ve diğer alacaklarını ödememeleri durumundan müteselsilen sorumlu tutulacaklardır. Bu konuda, kurum alacaklarının tahakkuk ettirilmemesi veya ödenmemesinde bir kusurun olmadığını ispat yükü müdür ve diğer kanuni temsilcilerdedir.

Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu kapsamında amme alacağı niteliğindeki kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları açısından, bu alacakların tahakkuk ettirilmemesi veya ödenmemesi hâlinde, bu alacaklar için kanuni temsilciler doğrudan takip edilebileceklerdir (SSGSSK m. 88/20). Başka bir deyişle, müdürler ve diğer kanuni temsilcilerin takip edilebilmesi için 6183 sayılı Kanun mük. m. 35 uyarınca amme alacağının kısmen veya tamamen şirketin malvarlığından tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması şartı aranmamaktadır. Bu nedenle buradaki sorumluluk doğrudan olup birinci derecedendir⁴⁴⁴. Kanuni temsilcilerin sorumluluğunda VUK’un 10. maddesi, AATUHK’un mük. 35. maddesi ile 33. maddesinde öngörülen sorumluluklarda fer’ilik esastır. Ancak sigorta primleri ve diğer alacaklar açısından kanuni temsilcilerin sorumluluğu istisnai özellik göstermektedir. Buradaki sorumluluk birinci derecedendir.

SGK’nın prim ve diğer alacakları amme alacakları olmasına rağmen, bunların tahsilinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasından

⁴⁴³ YILMAZ, s. 62; Primlerin ödenmemesi, özen eksikliğinden kaynaklanabileceğinden SGK primlerinin ödenmemesinden doğan sorumluluğun, kusurlu sorumluluk şeklinde nitelenemeyeceğine dair bkz. SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 50.

⁴⁴⁴ SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 51; YILMAZ, s. 67.

doğacak uyuşmazlıklarda görevli mahkeme iş mahkemesidir (5510 sayılı Kanun m. 88/19). Yetkili mahkeme, SGK'nın alacaklı biriminin bulunduğu yer mahkemesidir (5510 sayılı Kanun m. 88/19).

SGK prim ve diğer alacakların zamanaşımına ilişkin olarak AATUHK'un 5 yıllık zamanaşımı öngören 102. maddesinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. (SSGSSK m.88/16)

Bununla birlikte bu alacaklar için zamanaşımı SSGSSK m.93/2' de düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre: *“Kurumun prim ve diğer alacakları ödeme süresinin dolduğu tarihi takip eden takvim yılı başından başlayarak on yıllık zamanaşımına tâbidir. Kurumun prim ve diğer alacakları; mahkeme kararı sonucunda doğmuş ise mahkeme kararının kesinleşme tarihinden, Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca yapılan tespitlerden doğmuş ise rapor tarihinden, kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatı gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelerden doğmuş ise bu soruşturma, denetim ve inceleme sonuçlarının Kuruma intikal ettiği tarihten veya bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulmuş kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden doğmuş ise bilgi ve belgenin Kuruma intikal ettiği tarihten itibaren, zamanaşımı on yıl olarak uygulanır. Bu alacaklar için 89 uncu madde gereğince hesaplanacak gecikme cezası ve gecikme zammı, 88 inci maddede belirtilen ödeme süresinin son gününü takip eden günden itibaren uygulanır. Bu Kanuna dayanılarak Kurumca açılacak tazminat ve rücu davaları, on yıllık zamanaşımına tâbidir. Zamanaşımı tarihi; rücu konusu gelir ve aylıklar bakımından Kurum onay tarihinden, masraf ve ödemeler için ise masraf veya ödeme tarihinden itibaren başlar.”* Söz konusu hüküm uyarınca Sosyal Güvenlik Kurumu prim ve diğer alacakların zamanaşımı özel düzenleme yapılarak, geri kalan amme borçlarının aksine, on yıl olarak belirlenmiştir.

D. TASFİYE HALİNDEKİ LİMİTED ŞİRKETLERDE TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUĞU

Tasfiye memurlarının sorumluluğu, AATUHK'un 32. maddesinde açıkça düzenlenmiştir. Buna göre;

“Hükmi şahısların tasfiyesinde bunların borçlu bulundukları amme alacaklarını ödeme ve bu kanun hükümlerinin tatbikiyla ilgili vecibeleri tasfiye memurlarına ... geçer.”

Ayrıca AATUHK’un 33. maddesinde, tasfiye memurlarının amme alacaklarından sorumluluğu özel olarak düzenlenmiştir. Buna göre;

“Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek mecburiyetindedirler.

Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez.

Bunların ödedikleri borçlar için amme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları mahfuzdur.”

Hükümde tasfiye memurlarına öncelikle, tasfiyenin başladığını ilgili tahsil dairesine bildirme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu bildirim üç gün içinde yerine getirilmelidir. Tasfiye memurlarına getirilen diğer bir yükümlülük de amme alacaklarının ödenmeden veya ödenmek üzere gereken miktar ayrılmadan tasfiye payının dağıtılmaması veya herhangi bir tasarrufta bulunulmamasıdır. Amme alacaklarının ödenmemesi veya ödenmek üzere gereken miktarın ayrılmaması hâlinde, tasfiye memurları amme alacaklarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Şahsen sorumluluktan anlaşılması gereken, malvarlığıyla sınırsız sorumluluktur⁴⁴⁵. Tasfiye memurlarının sorumluluğu, diğer kanuni temsilcilerin sorumluluğunda olduğu gibi ikinci derecede ve fer’i niteliktedir⁴⁴⁶. Buradaki sorumluluk, kanunlarla verilen ödevlerin vergi sorumluları tarafından tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmesinden doğan kusura bağlanmıştır⁴⁴⁷. Bu nedenle, kusur sorumluluğudur. Ayrıca

⁴⁴⁵ GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 184.

⁴⁴⁶ GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 173.

⁴⁴⁷ CANDAN, *Amme Alacakları*, s. 62; GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 186.

AATUHK'un 33. maddesinde tasfiye memurlarına rücu imkânı da getirilmiştir. Ancak AATUHK'un 33. maddesinde kusura dayanan sorumluluk söz konusu olduğundan gecikme zammı ve faizler ile vergi cezaları için tasfiye memurlarının rücu hakları yoktur⁴⁴⁸.

Tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin özel bir düzenleme de VUK'un 10. maddesinin 5. fıkrasında yer almaktadır. Buna göre;

“Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.”

Hükümde tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan vergi mükelleflerine ilişkin bir düzenleme yapılmıştır. Bu mükelleflerin tasfiye dönemine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Ancak tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlandırılmıştır. Hükümde rücu ilişkisi açıkça düzenlenmemiştir. Bu durum, rücunun yasaklandığı şeklinde yorumlanamaz. Zira rücu bir özel hukuk ilişkisi olup tasfiye memurunun asıl vergi mükellefi şirketin tasfiyesi sonucunda kendilerine tasfiye payı dağıtılanlara rücu etmeleri hakkaniyet gereğidir.

IV. MURAHHAS ÜYE/MÜDÜRÜN SORUMLULUĞU

Müdürlerin yetki devri yapması mümkündür. Bir müdürün başka bir müdüre yetkilerini devretmesi halinde, yetkiyi devralan müdür murahhas üye ismini almaktadır. Yetkinin müdürler kurulu dışından üçüncü bir kişiye devredilmesi halinde ise, murahhas müdür kavramı gündeme gelir. Öğretide ifade edildiği üzere, genel olarak murahhasa bir konuda yetki devri yapılmasıyla yetkisini devreden müdürün o

⁴⁴⁸ GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 173.

konuyla ilgili yönetim yetkisi ortadan kalkmaktadır⁴⁴⁹. Devri yapılan yetki, yönetim organına özgü görevlerden biriye yetkiyi devreden müdür ile murahhas müteselsilen sorumlu olmaktadır⁴⁵⁰. Yönetim organına özgü görevlerden biri değilse, devreden müdürün yetkileri de sorumlulukları da ortadan kalkar⁴⁵¹. Vergisel ödevler, yönetim organına özgülenmiş görevlerden değildir⁴⁵².

Öğretide de daha önce murahhas üye veya müdürlere yetki devri halinde, VUK'un 10. maddesi kapsamındaki sorumluluğun, murahhas üye/müdüre geçeceği ifade edilmiştir⁴⁵³. Yargı kararları da bu görüşü desteklemektedir⁴⁵⁴. Bu görüşe göre, VUK'un 10. maddesi kapsamında sorumluluğun doğması için vergisel ödevlerin aksatılması gerekmektedir. Yetki devri yapan müdür, yetki devrinden sonra vergisel ödevleri yerine getirmekle yükümlü olmaz⁴⁵⁵. Bu yükümlülük murahhas üye/müdüre geçer. Ancak yetki devri yapan müdürün VUK'un 10. maddesinden doğan sorumluluktan kurtulması için de murahhas üye/müdürü seçmede gerekli özeni göstermiş olması şarttır. Fakat her koşulda, gözetim yükümlülüğü devam etmektedir⁴⁵⁶. Ancak, AATUHK mük. 35. maddesine e göre kanuni temsilcinin sorumluluğu açısından ise, murahhas üye veya müdürlere yetki devri halinde, devreden müdürün sorumluluğunun devam edip etmeyeceğine dair öğretilerde görüş belirtilmemiştir.

TGT'ye göre, murahhas üye/müdürlere yetki devri halinde, amme alacaklarından dolayı bu kişiler takip edilir⁴⁵⁷. Yetki devri yapan müdürlerin

⁴⁴⁹ BARLASS, s. 89; ÇAMOĞLU Ersin, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, İstanbul 2007, s. 183.

⁴⁵⁰ ÇAMOĞLU, *Yönetim Kurulu*, s. 187.

⁴⁵¹ ÇAMOĞLU, *Yönetim Kurulu*, s. 187.

⁴⁵² YANLI Veliye, "Anonim Şirketlerin Vergi Borçlarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Bazı Hususlar", BATİDER, C. XXIX S. 4, 2013, sa. 59-79, s. 73.

⁴⁵³ ÇAMOĞLU, *Yönetim Kurulu*, s. 258; GÜNER, s. 69; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 179.

⁴⁵⁴ Danıştay 9. D., 07.10.1997, E. 1997/1121 K. 1997/2835 (YARALI, s. 504); Danıştay 4. D., 05.10.1995, E. 1995/2057 K. 1995/3807 (YARALI, s. 500).

⁴⁵⁵ GÜNER, s. 69; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 179.

⁴⁵⁶ ÇAMOĞLU, *Yönetim Kurulu*, s. 181.

⁴⁵⁷ TGT, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, IV, 3/Beşinci Paragraf.

sorumluluğu ortadan kalkar⁴⁵⁸. Ancak bunun için söz konusu yetki devrine ilişkin şirket sözleşmesinde hüküm bulunmalı, yetki devrine ilişkin atama kararı veya genel kurulun seçim kararı ticaret siciline tescil edilmeli ve TTSG’ de ilan edilmelidir⁴⁵⁹. Bu şartlar yerine getirilmediği takdirde, müdür yetki devrine rağmen Murahhas Üye/ müdür ile müşterek ve müteselsil sorumlu olacaktır⁴⁶⁰.

V. LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ AATUHK 35. MADDESİ UYARINCA AMME BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU

A. GENEL OLARAK ORTAKLARIN SORUMLULUĞU

Limited şirkette ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp şirket, borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığıyla sorumludur (TTK m. 602). Ortaklar, sadece şirkete karşı taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler (TTK m. 573/2). Ancak AATUHK’un 35. maddesi ile bu kurala bir istisna getirilmiştir.

Maddenin ilk hali şöyledir: “*Limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkânı bulunmayan amme borçlarından dolayı, ortaklar vazettikleri ve vaz’ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulurlar.*” Ortakların amme alacaklarından doğan sorumluluğu, maddenin ilk halinde ödemeyi taahhüt ettiği sermaye miktarı kadardı. Bu hüküm, AATUHK’ a 4369 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramıştır.

⁴⁵⁸ TGT, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, IV, 3/Beşinci Paragraf; Danıştayın bir kararına göre: “...*temsil ve ilzam yetkisinin yönetim kurulu üyelerinden bir kısmına ya da müdür sıfatıyla üçüncü bir kişiye verilebilmesi mümkün olup, bu yetkinin verilmesi halinde asıl borçludan alınamayan vergi borçlarının tahsili amacıyla ancak temsil ve ilzam yetkisi taşıyan kişiler nezdinde takip yapılabilecektir. Dolayısıyla, yönetim kurulu üyesi olmasına rağmen bu tür bir yetkisi bulunmayan kişilerin kanuni temsilci sıfatıyla şirket borçlarından sorumlu tutulabilmesi mümkün değildir...*” Danıştay 4. D., 19.01.2021, E. 2016/19354 K. 2021/352 (Lexpera, 11.11.2021)

⁴⁵⁹ TGT, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, IV, 3/İkinci Paragraf.

⁴⁶⁰ TGT, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, IV, 3/Dördüncü Paragraf.

Böylece, “*Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağının sermaye hisseleri, oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu kanun hükümleri gereğince, takibe tabi tutulurlar.*” şeklinde düzenlenmiştir.

Bu değişiklikte, artık ortakların sorumluluğu, şirkete taahhüt ettikleri sermaye miktarı kadar değil; şirkete katıldığı sermaye hissesi nispetindedir. Böylece ortakların sorumluluğu artmıştır⁴⁶¹.

Daha sonra, 5766 sayılı Kanun⁴⁶² ile 35. maddeye birinci fıkra değişiklik yapılmış iki fıkra daha eklenmiştir. Borcun tahsil imkânı bulunmaması ifadesi, sorumluluğun kapsamını artıracak “*şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması*” şeklinde revize edilmiştir.

Maddenin son hali ise şöyledir:

“*Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*”

Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.”

Limited şirket ortaklarının amme borçlarından sorumlu tutulmalarının sebebi 4369 sayılı Kanunun⁴⁶³ 21. maddesinin gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir⁴⁶⁴:

⁴⁶¹ AYZ, s. 86.

⁴⁶² R.G., 06.06.2008, S. 26898 (Mükerrer).

⁴⁶³ RG., 29.07.1998, S. 23417 (Mükerrer).

⁴⁶⁴ https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf, E. T. 19.09.2021.

“6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 35 inci maddesinde, amme alacağını koruma hükmü olarak limited şirketin ödenmeyen amme borçlarından ortakların koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarında sorumlu tutulacakları düzenlenmiştir... Limited şirketin mal varlığından tahsil edilemeyen amme alacağı için şirketin ortaklarından tahsile gidildiğinde, ortaklar koydukları sermaye miktarı kadarından sorumlu tutulabildiklerinden, şirket sermayesinin üzerinde olan amme alacağının tahsili yapılamamakta dolayısıyla mevcut hüküm koruma işlevini görmemektedir. Limited şirketin kanuni temsilcileri de mal varlığı olmayan kişilerden seçilebilmekte ve bu durum da kanuni temsilcilerin sorumluluğundan hareketle yapılan takiplerin sonuçsuz kalmasına neden olmaktadır... Yapılan bu düzenleme ile şirketten tahsil edilemeyen amme alacağı için ortaklara şirkete koydukları sermayeleri oranında sorumluluk getirilmekte ve amme alacağının tamamı güvence altına alınmış olmaktadır... Diğer taraftan bu tür şirketler, kuruluşundaki kolaylık nedeniyle vergi sisteminde yer alan bazı müesseselerden haksız kazanç temin etmek için sahte veya özü itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek gibi amaçlarla da kurulabilmektedir. Yapılan düzenleme bu tip mali sistemin tahribatına yönelik olumsuzlukların giderilmesine de yardımcı olacaktır. Böylece, vergi sisteminden haksız yararlanma amacına karşı caydırıcı bir hüküm de getirilmiş olmaktadır.”⁴⁶⁵.

B. ORTAKLARIN AMME BORÇLARINDAN SORUMLULUĞUNUN KAPSAMI

Limited şirket ortaklarının sorumluluğunun kapsamına amme alacakları girmektedir (AATUHK m. 35). Amme alacaklarından ne anlaşılması gerektiği, AATUHK’un 1 ve 2. maddelerinde açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla, AATUHK’un 1 ve 2. maddelerine göre amme alacağı niteliği taşımayan alacaklardan limited şirket ortaklarının sorumluluğu bulunmaz⁴⁶⁶.

⁴⁶⁵ https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf, E. T. 19.09.2021.

⁴⁶⁶ YARALI, s. 249.

C. ORTAKLARIN AMME BORÇLARINDAN SORUMLULUĞUNUN ŞARTLARI

AATUHK'un 35. maddesi uyarınca ortakların sorumluluğunun doğabilmesi için, amme alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir. Tahsil edilemeyen amme alacağı ile tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimleri, AATUHK'un 3. maddesinde tanımlanmıştır⁴⁶⁷. Söz konusu haller sınırlı sayıda olmayıp tadadi (örnek kabilinden) niteliktedir.

Limited şirkette, tüzel kişilerde ortak olabilmektedir. Limited şirketin ortak sıfatıyla başka bir limited şirket bulunması halinde ortakların sorumluluğu kapsamında yalnızca bu şirketin malvarlığına başvurulmaktadır. Ortak sıfatı taşıyan bu şirketin ortaklarının da sorumluluğuna gidilememektedir⁴⁶⁸.

D. ORTAKLARIN AMME BORÇLARINDAN SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ MAHİYETİ

1. Kusur Bakımından

AATUHK'un 35. maddesi kapsamında ortakların sorumluluğunun doğması için aranan tek şart, amme alacaklarının limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilememiş olmasıdır. Bunun dışında başka bir şart aranmamaktadır⁴⁶⁹. Söz konusu hükümde, verilen bir ödevin yerine getirilip getirilmediği, getirilmediyse bunun amme alacaklarının tahsil edilememesinde bir etkisi olup olmadığı incelenmemektedir. Bu

⁴⁶⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. 3. Bölüm, I, A, 3, a, ab.

⁴⁶⁸ AYZ, s. 89.

⁴⁶⁹ Danıştayın bir kararına göre: "...limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları düzenlemesi yer almaktadır. Bu düzenleme limited şirket ortaklarını, şirketin varlığından tahsiline imkân kalmaması koşulu dışında başka bir koşul aramaksızın, şirketin borçlarından doğrudan doğruya sorumlu tutmaktadır..." Danıştay VDDK, 26.03. 2014, E. 2013/328 K. 2014/195 (Lexpera, 11.11.2021).

nedenle, AATUHK'un 35. maddesi bakımından, ortakların sorumluluğunda kusur önemli değildir. Burada kusursuz sorumluluk esastır⁴⁷⁰.

2. Fer'ilik Bakımından

Limited şirketlerde amme borcunun şirket tüzel kişiliği tarafından ödenmesi esastır. Ancak amme borcu şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemez veya edilemeyeceği anlaşılırsa, AATUHK'un 35. maddesi uyarınca ortakların sorumluluğuna gidilir. Başka bir deyişle, ortakların sorumluluğunda fer'ilik esastır⁴⁷¹. Bu sebeple de amme alacaklısı alacağı için öncelikle limited şirkete takip yapacaktır⁴⁷².

3. Müşterek – Müteselsil Sorumluluk Bakımından

Limited şirket ortaklarının amme borcundan sorumluluğu, sermaye payları oranındadır (AATUHK m. 35). Başka bir deyişle, her ortak yalnızca kendi sermaye payı oranında amme borcundan sorumludur. Bu nedenle, buradaki amme borcundan kaynaklı sorumluluk, kural olarak müteselsil sorumluluk olarak nitelendirilemez. Ancak pay devri halinde, pay devrinin tarafları söz konusu borçtan müteselsilen sorumludurlar (AATUHK m. 35/2). Ortakların amme borcundan doğan sorumluluğu müşterek sorumluluktur⁴⁷³.

⁴⁷⁰ BUDAK Tamer/ER Selami, “*Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi*”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 2, C. 4, 2013, sa. 75-104, s. 83; GERÇEK, s. 62; PINAR Burak, “*Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanuni Temsilci ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra ve Rücu Sorunu*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 1, C. 23, 2021, sa. 295-313, s. 302; PULAŞLI, *Şirketler Genel*, s. 842; RENÇBER Altan, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, İstanbul 2017, s. 287; YARALI, s. 249.

⁴⁷¹ AYDIN/YILDIRIM, s. 237; BUDAK/ER, s. 83; GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 175; YARALI, s. 251; ÜSTÜN/DENİZ, s. 1522.

⁴⁷² BUDAK/ER, s. 83; GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 175.

⁴⁷³ YARALI, s. 256.

4. Sorumluluğun Sınırı Bakımından

Limited şirkette, şirketin ortağı gerçek kişi ise, ortaya çıkan amme borcundan, sermaye payı oranında, ancak tüm malvarlığıyla sorumludur⁴⁷⁴. Buradaki sorumluluk şahsidir ve sermaye payı oranında olduğu için miktar bakımından sınırlıdır⁴⁷⁵.

Limited şirket ortağının aynı zamanda müdür olması halinde, sorumluluğu genişlemektedir⁴⁷⁶. Zira, ortaya çıkan amme borcunun tamamından, müteselsilen tüm malvarlığıyla sorumlu hale gelmektedir⁴⁷⁷.

5. Madde Ortakların Sorumluluğunun Zaman Bakımından Sınırı

AATUHK'un 35. maddesinde sorumluluk, ortaklık sıfatına bağlanmıştır. Bu nedenle, limited şirketlerde ortaklar, pay sahibi sıfatı taşıdıkları dönemdeki amme alacaklarından sorumludurlar. Ancak, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının kendi payları oranındaki kısmının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur (AATUHK m. 35/2). Ayrıca amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulurlar (AATUHK m. 35/3).

E. Ortakların Rücu Hakkı

Ortakların, amme borçlarından sorumluluğunun düzenlendiği AATUHK'un 35. maddesinde rücu edilmesine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Öğretide, ortakların, ödedikleri tüm amme borcu için şirkete rücu imkanlarının bulunduğu kabul edilmektedir⁴⁷⁸.

⁴⁷⁴ CAN, s. 71; YARALI, s. 257.

⁴⁷⁵ OĞUZ Sefer, “*Limited Şirketin Ödenmeyen Kamu Borçlarından Ortakların Sorumluluğunun AYM’nin 5766 Sayılı Kanunun Bazı Hükmülerinin İptal Kararı Işığında Değerlendirilmesi*”, İKÜHFD, S. 16, C. 2, 2016, sa. 371-394, s. 374; SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 51; YARALI, s. 257. Bu yönde bkz. Danıştay İBK, 11.12.2018 E. 2013/1 K. 2018/1. (20 Haziran 2019 tarihli RG., E. T. 18.08.2021)

⁴⁷⁶ SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 51.

⁴⁷⁷ SİLAHŞÖR, *Sermaye Şirketi*, s. 51.

⁴⁷⁸ AYZAZ, s. 90; GERÇEK, *Kamu Alacakları*, s. 64; YARALI, s. 264.

Ortaklar ile asıl amme borçlusu şirket arasındaki rücu ilişkisi özel hukuk karakterli olup doğacak uyuşmazlıklarda adli yargı görevlidir⁴⁷⁹.

Ortakların diğer ortaklara rücu imkânı bulunmamaktadır⁴⁸⁰. Bunun nedeni her ortağın şirket borcundan dolayı sermaye hissesi oranında ayrı ayrı takip edilmesidir⁴⁸¹. Şirket amme borcunun tamamından sorumlu tutulmadığı için diğer ortaklara rücu imkânı bulunmamaktadır. Öğretide, ortakların kanuni temsilcilere de rücu da bulunamayacağı ileri sürülmüştür⁴⁸².

VI. LİMİTED ŞİRKETTE AMME ALACAKLARININ TAKİBİNDE KANUNİ TEMSİLCİ VE ORTAKLARIN SORUMLULUĞUNUN DERECELERİ

Limited şirkette, amme alacaklarından doğan sorumlulukta, açıklandığı üzere, esas borçlu şirket tüzel kişiliğidir. Amme alacağı limited şirketten tahsil edilemediğinde, kanuni temsilcilerin ve ortakların ikinci derecede sorumluluğu gündeme gelmektedir. Burada limited şirketten tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan alacaklar için ortaklar hakkında takibe başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin yapılmış olmasının zorunlu olup olmadığı hususu gündeme gelmektedir.

Bu konuda öğretide çeşitli görüşler ileri sürülmüştür⁴⁸³. Bir görüşe göre, amme alacakları için şirket tüzel kişiliğinden sonra öncelikle kanuni temsilcinin takip edilmesi, kanuni temsilcilerden alınamadığı takdirde ortaklara gidilmesi gerektiğini savunulmaktadır⁴⁸⁴. Bir başka görüş ise, vergi ve buna bağlı alacaklar için ise öncelikle kanuni temsilcinin daha sonra ortağın takip edilmesi gerekiyken, vergi ve buna bağlı

⁴⁷⁹ ÜSTÜN/DENİZ, s. 1519; YARALI, s. 265.

⁴⁸⁰ AYAZ, s. 90; YARALI, s. 265.

⁴⁸¹ AYAZ, s. 90.

⁴⁸² AYAZ, s. 90.

⁴⁸³ AYDIN/YILDIRIM, s. 243; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 527; KOÇAK Muhsin, *Vergi İcra Hukuku*, Güncellenmiş 2. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2018, s. 35-36; SERİM Nilgün, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, İstanbul 2007, s. 98.

⁴⁸⁴ AYDIN/YILDIRIM, s. 243; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 527; KIZILOĞLU/ŞENYÜZ/TAŞ/DÖNMEZ, s. 104; GERÇEK, *Vergi Sorumlusu*, s. 175; SERİM, s. 98; YASAN Mustafa, *Limited Şirkette Ortakların Genişletilmiş Hukuki Sorumluluğu*, Yetkin Yayınları Ankara 2018, s. 476.

alacaklar dışındaki amme alacakları için ise hem kanuni temsilcinin hem ortakların sorumluluğunun aynı derecede olduğunu savunmaktadır⁴⁸⁵. Çünkü, VUK'un 10. maddesi kapsamında kanuni temsilcilerin sorumluluğunun doğması için, kanuni temsilci tarafında vergi ödevlerinin aksatılması gerekmektedir. Bu yüzden vergi alacaklarının takibinde kanuni temsilcilerin takibine, ortaklara nazaran öncelik verilmesi gerektiği savunulmaktadır⁴⁸⁶. Ancak vergi ve buna bağlı alacakların dışındaki amme alacakları için, AAATUHK'un mük. 35. ve 35. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, kanuni temsilcilerin ve ortakların takip edilmesinin şartı, şirketten alacağın kısmen veya tamamen tahsil edilememiş olmasıdır. Bu maddeler kapsamında sorumluluk kusursuz sorumluluktur. Bu açıdan, aralarında öncelik gözetilmemelidir⁴⁸⁷.

Öğretide, AATUHK'un 35. ve mük. 35. maddelerinde düzenlenen sorumluluklar ile VUK'un 10. maddesinde düzenlenen sorumluluk sebebiyle yürütülecek takiplerde ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması bulunmadığı da ifade edilmiştir. Bu görüşe göre, ortaklar ve kanuni temsilcilerden herhangi biri hakkında takip yapılabilir. Bu bakımdan limited şirkette, kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumluluğu aynı derecededir⁴⁸⁸. TGT' de de bu açıkça ifade edilmiştir⁴⁸⁹.

Yargı kararlarında ise, bu konuda görüş birliği bulunmamaktaydı. Danıştayın 3., ve 7. Dairelerinin ve Vergi Dava Dairelerinin verdiği kararlarda kanuni temsilci ile

⁴⁸⁵ COŞKUN, s. 299.

⁴⁸⁶ COŞKUN, s. 299.

⁴⁸⁷ COŞKUN, s. 299.

⁴⁸⁸ CAN, s. 74; OĞUZ, s. 378; ÜSTÜN/DENİZ, s. 1523; YÜCE, s. 187.

⁴⁸⁹ TGT, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, IV, 10.

ortaklar arasında öncelik bulunmadığı ifade edilmekteydi⁴⁹⁰. Danıştayın 9. Dairesinin ve 11. Dairesinin verdiği kararlar ise aksi yöndeydi⁴⁹¹. Danıştay 4. Dairesi ise, kanuni temsilcilerin ortaklara nazaran öncelikli takibinin gerektiğine ilişkin kararlar vermekteyken, daha sonraları aksi yönde karar vermeye başlamıştır.

Limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçları için şirket ortaklarından tahsilinin öncelikle kanuni temsilcilerinin takip edilmiş olmasının zorunlu olup olmadığına dair Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı⁴⁹² yayınlandı. Danıştay Başkanınca, Danıştay 9. Dairesi ile Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay 3., 4. ve 7. Daire kararları arasındaki farklı içtihatların birleştirilmesi yolu ile giderilmesi talep edilmiş ve dosya İçtihatları Birleştirme Kuruluna tevdi edilmiştir.

Danıştay 3. Dairesinin 10.04.2012 tarihli ve E. 2010/7241, K. 2012/1183 sayılı kararı ile Vergi Mahkemesinin VUK 10. maddesi ile AATUHK 35. maddesi uyarınca limited şirketin tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyeceği anlaşılan alacaklar için kanuni temsilcinin ortağa göre öncelikli takip edilmesi gerektiğine dair kararını kanuna uygun görülmediği için bozmuştur. Karara göre, VUK 10. maddesi kanuni temsilcileri, tüm

⁴⁹⁰ Danıştayın bir kararına göre: “...Kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde ortakların sorumluluğu, sermaye payına isabet eden borçla sınırlanmış olup kanuni temsilcilere rücu olanağı tanınmış olmasına karşın, ortaklara böyle bir rücu olanağı tanınmış değildir. Tüm bu nedenlerle iki ayrı sorumluluk durumu aralarında sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığından Yasada böyle bir öncelik sırası yapılmış değildir...” Danıştay VDDK., 21.03.2012, E. 2010/ 184 K. 2012/97 (UYAP, E.T. 18.08.2021); Danıştayın aynı yönde başka bir kararına göre: “...gerek 213 sayılı Vergi Usul Kanununu, gerekse 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinde, şirket borçlarından dolayı önce kanuni temsilcinin, daha sonra ortağın takip edileceğine ilişkin bir hüküm bulunmadığından, 6183 sayılı Kanunun 35 inci maddesi uyarınca limited şirket ortağı davacının takibinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır...” Danıştay 4.D., 24.02.2014, E. 2011/742 k. 2014/1090; Danıştay 7. D., 20.04.2015, E. 2012/5864 K. 2015/2175 (Lexpera, 11.11.2021); Aynı yönde bkz. Danıştay, 3. D., 10. 04.2012, E. 2010/ 7241 K. 2012/ 1183, Danıştay 3. D., 20.10.2019, E. 2008/2016 K. 2009/3111 (AYAZ, s. 286.) Danıştay, 3. D., 29.09.2004, E. 2004/1110 K. 2004/2343 (AYAZ, s. 151.)

⁴⁹¹ Danıştayın bir kararına göre: “...limited şirketten tahsil olanağı bulunmayan amme alacağının, öncelikle kanuni temsilciden (müdürden) aranılması gerektiği, kanuni temsilcilerden tahsil edilememesi halinde de konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortakların mal varlığından tahsili cihetine gidilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır...” Danıştay 11. D., 10.11.1998, E.1998/ 2473 K. 1998/3849 (UYAP, E.T. 18.08.2021); Danıştay 9. D., 23.05.2012, E.2009/ 1023 K. 2012/ 2892; Danıştay 4. D., 11.03.2011, E. 2008/7453 K. 2011/1005 (AYAZ, s. 247); Danıştay 4. D., 31.10.2006, E. 2006/914 K. 2006/2039 (AYAZ, s. 148); Danıştay 4. D., 11.03.2011, E. 2008/8546 K. 2011/1031 (AYAZ, s. 248); Danıştay 4. D., 19.03.2010, E. 2009/9114 K. 2010/1407 (AYAZ, s.263); Danıştay 9. D., 21.04.2014, E. 2011/2059 K. 2014/1787 (Lexpera, 11.11.2021)

⁴⁹² Danıştay İBK, 11.12.2018 E. 2013/1 K. 2018/1. (20 Haziran 2019 tarihli RG., E.T.18.08.2021)

borç için rücu imkânı vererek müteselsilen sorumlu tutmuştur. Ancak limited şirket ortakları AATUHK'un 35. maddesi kapsamında sermaye payı nispetinde doğrudan sorumlu tutulmuş ve ortaklara rücu imkânı verilmemiştir. Bu açıdan limited şirketin malvarlığından tahsili mümkün olmayan amme alacaklarını kanuni temsilcilerin veya ortakların sorumluluğunda bir öncelik sırası bulunmadığı ifade edilmiştir.

Danıştay 9. Dairesinin 23.05.2012 tarihli ve E. 2009/1023, K. 2012/2892 kararına göre, Vergi mahkemesinin şirketten tahsil imkânı olmadığı tespit edilen amme alacağının takibinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurmadan şirket ortağının sorumluluğuna gitmiştir. Danıştay 9. Dairesi ise kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurmadan ortağın sorumluluğuna gidilmesini yönündeki kararını; limited şirkette tahsil olanağı bulunmayan amme alacağının öncelikle kanuni temsilciden aranılması gerektiği kanuni temsilcilerden tahsil edilememesi halinde ise ortaya konulan sermaye hissesi ile sınırlı olarak ortakların malvarlığından tahsil edileceği gerekçesi ile bozmuştur. Kısaca limited şirketlerden tahsil edilemeyen amme alacağından kanuni temsilcilerin ortaklara nazaran öncelikle takip edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Ancak kanuni temsilcilerin neden öncelikle takip edilmesi gerektiğini açıklamamıştır.

Danıştay 4. Dairesi, 24.05.2012 tarihli ve E. 2009/8328, K. 2012/2051 kararıyla; Vergi Mahkemesinin VUK'un 10. maddesi ile AATUHK'un 35. maddesi uyarınca limited şirket hakkında takip yolları tamamlanmadan ortağın takibine geçilemeyeceğine ve limited şirket ortağının yalnızca şirkete koyduğu sermaye kadar sorumlu olduğundan hareketle tahsil dairesince gönderilen ödeme emrinin iptaline ilişkin kararın temyiz istemini reddetmiştir. Aynı zamanda Vergi Mahkemesinin ödeme emrinin iptal etmesinin bir diğer sebebi, limited şirketin takip yollarının tamamlanmasından sonra, kanuni temsilcinin takip edilmeden ortağın takip edilmesidir. Ancak Danıştay Dördüncü Dairesi bu gerekçeye katılmamıştır. Burada Danıştay Dördüncü Dairesi, limited şirkette kanuni temsilciler ile şirket ortakları arasında sorumluluk bakımından öncelik bulunmadığını ifade etmiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulu 30.04.2014 tarihli ve E. 2014/144, K. 2014/307 kararı ile; Vergi Mahkemesi limited şirketin borcunun tahsil edilmesi için ortak sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddetmiştir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi ise, Vergi Mahkemesinin kararını limited şirketin vergi borcu için öncelikle şirket tüzel kişiliğinin malvarlığından tahsil edilmeye çalışılması, vergi borcunun şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilmesinin mümkün olmadığının tespiti halinde öncelikle kanuni temsilcilerin takip edilmesi, ancak kanuni temsilcinin malvarlığından da alınamaması halinde, ortağın ilgili olduğu dönemle sınırlı olarak sermaye miktarı ve hissesi dikkate alınarak takibinin mümkün olduğunu ifade etmiştir.

Kanuni temsilcinin ortaklara nazaran neden öncelikli olarak takip edilmesi gerektiğini ise kanuni temsilcinin yerine getirmekle yükümlü olduğu vergi ödevlerini aksatması olarak ifade etmiştir. Ancak Vergi Mahkemesi, kanuni temsilcilerin ortaklara nazaran öncelikle takip edilmesi gerekmediğine dair kararında iki gerekçeyle ısrar etmiştir. Vergi mahkemesinin birinci gerekçesi kanuni temsilcilerin yerine getirmekle yükümlü oldukları vergi ödevlerini yerine getirmemeleri sebebiyle sorumluluklarının öngörüldüğü halde limited şirket ortaklarının doğrudan sorumluluklarının öngörülmesidir. İkinci gerekçesi ise kanuni temsilcilerin rücu imkanına sahip olmasına rağmen ortakların böyle bir imkânı olmamasıdır. Vergi mahkemesinin ısrar kararı aynı gerekçelerle vergi dava daireleri kurulu 30.04.2014 tarih ve E. 2014/144, K. 2014/307 sayılı ilamı ile uygun bulunmuştur.

Danıştay 7. Dairesinin 19.02.2015 tarihli ve E. 2011/7163, K.2015/844 sayılı kararıyla; Vergi mahkemesinin limited şirketin vergi borçları için şirket ortağından tahsiline ilişkin AATUHK'un 35. maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emrini iptal etmiştir. Vergi Mahkemesinin bu kararının bozulması istemli olarak karar temyiz edilmiştir. Danıştay 7. Dairesi, 19.02.2015 tarihli ve E. 2011/7163, K.2015/844 sayılı ilamıyla limited şirketten tahsil edilemeyen vergi borçları açısından kanuni temsilcilerin ve ortakların takibinde bir sıralama öngörülmediği için kanuni temsilci takip edilmeden ortağın takip edilmesini gerekçe göstererek ödeme emrini iptali yönündeki Vergi Mahkemesinin kararını bozmuştur.

Limited şirketlerde, şirketin malvarlığından amme alacağının tamamen ya da kısmen tahsil edilememesi halinde şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilebilmesi için öncesinde kanuni temsilcinin takip edilmesinin şartı olup olmaması noktasında Danıştay 9. Dairesinin, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, Danıştay 3. Dairesi, Danıştay 7. Dairesi, Danıştay 4. Dairesinin kararları arasında ihtilaf bulunmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay 3.,4. ve 7. daireleri limited şirketten tahsili mümkün olmayan amme alacaklarının tahsilinde ortakların ya da kanuni temsilcilerin arasında öncelik sonralık sıralaması öngörülmediği yönünde kararlar vermiştir.

Danıştay 9. Dairesi ise Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun ve diğer Danıştay Dairelerinden farklı olarak limited şirket ortaklarının sorumluluklarına gidilebilmesi için kanuni temsilcinin takibinin yapılmış olması gerektiği yönünde karar vermiştir. Bu görüşünü de VUK'un 10. maddesi ile AATUHK'un 35. maddesi birlikte değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

AATUHK'un ortakların sorumluluğunu düzenleyen 35. maddesi ile kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen mük. 35. maddesinde ve VUK'un 10. maddesinde kanuni temsilcilerin ortaklara göre öncelikli olarak sorumlu tutulmalarının zorunlu olduğuna dair bir düzenleme yer almamaktadır. İçtihadı Birleştirme kararı ile yeni bir kural ihdas edilemez. İçtihadı Birleştirme kararı belirli bir olaya uygulanması gereken mevzuatın hangisinin ne anlamda uygulanması gerektiğini saptamak için verilebilir. Bu açıdan limited şirket ortaklarının şirketten alınamayan amme alacaklarına dair sorumluluklarına ilişkin AATUHK'un 35. maddesinin ne zaman uygulanabileceği hususunda dairelerin görüş farklılıkları İçtihadı Birleştirme Kurumunun amacına uygun bulunmuştur.

Danıştay Başsavcısı “... Anılan Kanun hükümleri ve bu hükümlerde değişiklik yapan Kanun hükümlerine ait gerekçeler göz önünde alındığında; kanun koyucunun, limited şirketlerin ödenmemiş vergi borçlarından dolayı sorumluluğu bulunan kanuni temsilcileri ile şirket ortaklarını, sorumluluk sınırları ve kapsamı itibarıyla farklı düzenlemelere tâbi tutması nedeniyle, bu kişilerin takibi için öncelik-sonralık şeklinde bir sıralamayı öngörmediği sonucuna varılmıştır...” yönünde görüş bildirmiştir⁴⁹³.

Danıştay Başsavcısına göre; VUK 10. maddesi ve AATUHK 35. maddesi ile mükerrer 35. maddesinin öngördüğü sorumluluklar mahiyetleri, kapsamı ve sınırları açısından farklı özellikler taşımaktadır. VUK'un 10. maddesinin uygulama alanı vergi ve vergiye bağlı alacaklardan ibaretken, AATUHK'un mük. 35. maddesinin uygulama

⁴⁹³ Danıştay İBK, 11.12.2018 E. 2013/1 K. 2018/1. (20 Haziran 2019 tarihli RG., E.T.18.08.2021)

alanı VUK'un kapsamı dışındaki gümrük vergi ve resimleri de dahil tüm kamu alacaklarından oluşur. AATUHK'un 35. maddesine göre limited şirket ortakları ise hem VUK hem AATUHK uyarınca şirketin tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen ya da edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarından hisseleri oranında sorumludurlar.

Danıştay Başsavcısı, limited şirketlerin tahsil edilememiş vergi borçları için kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumlulukları kapsam ve sınırlar açısından birbirinden farklı şekilde düzenlendiği için kanuni temsilciler ile ortakların takibinde bir sıralama bulunmadığı sonucuna ulaştığını ifade etmiştir.

Danıştay 7. Dairesi, Ankara 3. Vergi Mahkemesinin verdiği bir karardan hareketle AATUHK'un 35. ve mük. 35. maddesinde amme borçlusu ifadesinin kullanılmaması ve “şirket”, “tüzel kişilerle küçükler ve kısıtlılar, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküller” ifadelerinin kullanıldığı sıradan hareketle takiplerde bu sıraya uyulması gerektiğine dair karar hukuka aykırı bulmuştur. Danıştay bu kararı da değerlendirmiştir.

Danıştay İçtihadı Birleştirme kararı ile, limited şirketin malvarlığından tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takibinde kanuni temsilci ile ortaklar arasında bir öncelik sonralık ilişkisi bulunmadığından limited şirketin vergi borcundan dolayı ortağın sorumluluğuna gidilebilmesi için öncesinde kanuni temsilcinin takibin yapılmasının zorunlu olmadığı ifade edilmiştir. Karar oyçokluğu ile alınmıştır. İki tane karşı oy yazısı bulunmaktadır.

Danıştay İçtihadı birleştirme kararına yazılan birinci karşı oy gerekçesinde ise; *“... vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen ve limited şirketin vergi borcunun tamamından sorumlu bulunan kanuni temsilci hakkında herhangi bir takip yapılmaksızın, vergilendirme ile ilgili bir ödevi olmayan ve vergi borcunun doğmasında herhangi bir kusuru bulunmayan limited şirket ortağı hakkında amme alacağının takip edilmesinin adalet ve hakkaniyet ilkeleriyle bağdaştığını söylemek mümkün değildir. Diğer yandan limited şirketin önce ortağına veya ortaklarına gidilmesi, amme alacağının eksik ya da fazla tahsil edilmesine de yol açacaktır. Limited şirketlerde aynı anda hem ortağın, hem de kanuni temsilcinin takip edilmesi durumunda, aynı maddi olaya iki farklı kanunun uygulanması nedeniyle hukuki*

belirlilik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır. Ayrıca kanuni temsilcinin varlığından kısmen tahsil edilebildiği takdirde ortak veya diğer ortaklar tahsil edilemeyen kısımdan sermaye hisseleri oranında sorumlu olacak iken, vergi borcunun kanuni temsilciden tahsil edilip edilmeyeceğinin veya ne kadarının tahsil edileceğinin belirsizliği, aynı anda takip edilen ortakların ödeme yapma konusunda çekimser kalmasına yol açacaktır. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi gereği ödediği sermaye miktarından fazla olacak şekilde sermaye hissesi oranında vergi borcunun ödenmesinden kişisel malvarlığı ile sorumlu olan ortak veya ortakların, ödemek zorunda olduğu vergi borcunun ödediği sermayeyi kısmen veya tamamen kaybetmesine yol açıp açmadığı noktasında belirsizlik yaşayacağı kuşkusuzdur. Ortak veya ortakların ödeyeceği vergi borcunun tutarı konusundaki yaşayacağı bir belirsizlik ise hukuki güvenlik ilkesinin ihlali anlamına gelecektir...” denilmiştir.

İkinci karşı oy gerekçesinde ise; “... Ancak gerek kanuni temsilci gerekse şirket ortağı bakımından kendilerine yönelik olarak alacakla hangi aşamada muhatap olacaklarını bilmeleri önemli olmaktadır. Alacağın güvenceye bağlanmış olmasında öncelik sıralamasının bulunmaması vergi idareleri bakımından önemli olarak değerlendirilmezken “Hukuki Belirlilik” ilkesi bağlamında öncelik sıralaması vergi borçlusu için önem arz edecektir. Hukuka saygılı ve kuralları önemseyen idareler, idare edilenlere güvence oluşturmalıdır. Aynı şekilde, idarenin işlemleri ile muhatap olan veya olması muhtemel bulunan kişiler de kendilerini idare karşısında güvende hissetmelidirler. Bu bağlamda “Hukuki Belirlilik” ilkesi idarelerin uygulamalarında dikkate almaları gereken bir ilkedir⁴⁹⁴.”

Karşı oy gerekçelerine göre; limited şirket ortaklarının hiçbir vergi ödevi olmamasına rağmen vergi ödevlerinin yerine getirmeyerek borcun tamamından sorumlu tutulan kanuni temsilciler hakkında takip yapılmadan sorumlu tutulması adalet ve hakkaniyete uygun olmadığı ifade edilmiştir. Bununla birlikte vergi borcunun ne kadarının kanuni temsilcinin malvarlığından tahsil edilebileceği belirsizdir. Dolayısıyla ortağın sorumlu olduğu borcun miktarı da belirsiz olduğu da kararda ifade edilen bir diğer husustur. Ayrıca, ortağın sermaye hissesi oranında

⁴⁹⁴ Danıştay İBK, 11.12.2018 E. 2013/1 K. 2018/1. (20 Haziran 2019 tarihli RG., E.T.18.08.2021)

sorumlu tutularak ödediği sermaye miktarından daha fazlasını şahsi malvarlığı ile ödemek zorunda kalarak vergi borcunu ödediği sermayeyi de kaybetme ihtimali ortaya çıkması hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Öğretideki bir görüşe göre, bir sermaye şirketi olan anonim şirket ortaklarının amme borçlarından sorumluluğu öngörülmemişken yine bir sermaye şirketi olan limited şirketin ortaklarının sorumluluklarına gidilmesi hukuka uygun olmadığından Danıştay İBK yerinde değildir⁴⁹⁵. Ancak sermaye şirketleri ile limited şirketleri aynı şekilde değerlendirmek, isabetli değildir. Anonim şirketler, sermaye şirketlerinin tipik örneğidir. Ortakların taahhüt ettikleri sermaye borcunu ödedikten sonra, sorumsuzlukları esastır. Ancak limited şirketler, TTK’da her ne kadar limited şirket olarak düzenlenmiş olsa da bünyesinde şahıs şirketlerine dair ek ödeme, yan edim yükümlülükleri gibi özellikler barındırmaktadır. Her iki şirketi sadece sermaye şirketleri olduğundan hareket ederek değerlendirmemek gerekir.

Karşı oy yazısında yer alan aynı anda hem ortağın hem kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesi durumunda aynı maddi olay için farklı hükümler uygulanmasının hukuki belirlilik ilkesine aykırı olduğu yönündeki görüş, öğretide destek görmüştür⁴⁹⁶. Aynı maddi olay için aynı durumdaki kişilere farklı hükümler uygulansaydı, bu durum hukuki belirlilik ilkesine aykırı olurdu. Ancak aynı olaydan dolayı, farklı kişilere farklı sorumluluklar öngörülebilir.

Öğretideki bir başka görüşe göre, kanuni temsilcinin ortağa nazaran öncelikli takip edilme zorunluluğunun olmaması, kanuni temsilciyi vergi ödevlerini yerine getirme hususunda özensizliğe sevk edecektir⁴⁹⁷. Aynı zamanda idareye, ortak ya da kanuni temsilcinin takibinde, İBK’da serbestlik tanınmaktadır⁴⁹⁸. Bu açıdan İBK, yeni sorunlar ortaya çıkaracaktır. Limited şirketin amme borcunu ödeyen kanuni temsilcinin ortağa rücu edebileceğine dair hüküm bulunmaması sebebiyle, İBK

⁴⁹⁵ KAYA, s. 152.

⁴⁹⁶ KAYA, s. 153.

⁴⁹⁷ PINAR, s. 307.

⁴⁹⁸ PINAR, s. 306.

sonrasında, ortakların ve kanuni temsilcilerin takibinde öncelik olmaması sebebiyle rücu edilmesine ilişkin detaylı kanuni düzenlemelere ihtiyaç olacaktır⁴⁹⁹.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, limited şirket ortakları ile kanunî temsilcileri arasında bir öncelik sonralık olmadığı yönünde oyçokluğu ile karar vermiştir.

Vergi alacakları açısından VUK' un 10. maddesi ile AATUHK'un 35. maddesi mahiyeti ve öngördüğü sorumluluk ile birbirinden farklı düzenlemelerdir. Bu açıdan her iki düzenleme arasında öncelik takip edilmesi isabetli değildir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu için kusur aranmaktadır. Ortaklar için böyle bir şart gözetilmemektedir. Ortakların sorumluluğu, sermaye hissesi nispetinde iken kanuni temsilciler borcun tamamından, müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Buna karşılık kanuni temsilcilerin rücu imkanı bulunmaktadır. Öngörülen sorumluluklar birbirinden oldukça farklıdır. Vergi alacakları için kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumluluğunda öncelik gözetilse bile, hangi kritere göre öncelik verilecektir? Bu açıdan öncelik gözetilmesi doğru değildir. Bu yönüyle Danıştay İBK yerindedir.

Danıştay İBK ile, amme alacağının garanti altına alınarak kolayca tahsiline hizmet edecek şekilde öncelik-sonralık ilişkisi olmadığı yönünde içtihatlar birleştirilmiştir⁵⁰⁰. Biz de bu görüşe katılmaktayız. Ancak limited şirketten tahsil edilemeyen vergi borçları için, önce kanuni temsilciye mi yoksa şirket ortaklarının sorumluluklarına mı gidileceği idareye bırakılmamalıdır. Bu konuda daha net düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

⁴⁹⁹ PINAR, s. 308.

⁵⁰⁰ PINAR, s. 298.

SONUÇ

Amme alacakları, amme hizmetlerinin finansmanında kullanılmaktadır. Bu yüzden de amme alacakları için üstün ve ayrıcalıklı tahsil ve takip yolları ihdas edilmiştir. Türkiye'deki sermaye şirketlerinin yaklaşık olarak %87'sini oluşturan limited şirketlerin amme borçları için, kanun koyucu, hem kanuni temsilcilerin hem de ortakların sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler yapmıştır.

AATUHK uygulamasında kanuni temsilciler, şirket sözleşmesi ile atanan veya genel kurul kararı ile seçilen müdürler kurulu üyeleri veya müdürler kurulunun atama kararıyla müdür olarak atanan üçüncü kişilerdir. Bu açıdan, limited şirkette kanuni temsilciler, kural olarak müdür, birden fazla müdür olması halinde müdürler kuruludur. Murahhas müdür ve üyelere yetki devri yapılması halinde murahhas müdürler, amme borçları açısından, kanuni temsilci kabul edilir. Bunun dışında, tasfiye dönemlerinde tasfiye memurları, yönetim kayyımı atanması halinde yönetim kayyımı, malvarlığının temsili için kayyım atandığında temsil kayyımı da kanuni temsilcidir. Genel kurul veya müdürler kurulu kararıyla atanan ticari temsilci de limited şirketin amacına hizmet eden her türlü işlemi yapmaya yetkilidir. Bu açıdan kanuni temsilci olarak değerlendirilmelidir.

İflas idaresi ve konkordato komiseri ise, kanuni temsilci sıfatını haiz değildir. İflas idaresinin temsil yetkisi, iflas masasının menfaatlerini gözetmek ve tasfiyeyi yapmakla sınırlı tutulmuştur. Aynı zamanda, iflas idaresinin amaçları borçlunun çıkarlarıyla çatışmaktadır. Bu açıdan, borçlunun daha açık bir ifadeyle limited şirketin kanuni temsilcisi olduğu düşünülemez. Konkordato komiseri ise, daha çok konkordato sürecini denetim görevi üstlenmektedir. Bu açıdan konkordato komiseri de kanuni temsilci olarak değerlendirilemez.

Limited şirketlerde kanuni temsilcilerin amme alacaklarından doğan sorumluluğu, VUK'un 10. maddesi ve AATUHK mük. 35. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak VUK'un kapsamı vergi ve buna bağlı alacaklar olduğundan AATUHK' a göre özel hüküm niteliğindedir. Bu yüzden vergi ve buna alacaklar için VUK' un 10. maddesi uygulanmaktadır. AATUHK'un mük 35. maddesinde maddesi devre dışı kalmaktadır.

Limited şirkette kanuni temsilcilerin VUK m. 10 kapsamında sorumlu tutulabilmesi için, kanuni temsilcilerin kusurlarıyla, vergi ve buna bağlı bir alacağa ilişkin ödevlerini aksatması, böylece alacağın tahsil edilememiş olması gerekmektedir. Burada düzenlenen sorumluluk, kusurlu sorumluluk özelliği taşımaktadır. Kanuni temsilci tüm malvarlığıyla sorumludur.

Limited şirkette kanuni temsilcilerin AATUHK'un mük 35. maddesinde düzenlenen sorumluluğu ise, kusursuz sorumluk olup şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen ya da edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları için ortaya çıkmaktadır. Buradaki sorumluluk da yine tüm malvarlığıyla. Ancak, gerek VUK'un 10.maddesi gerek AATUHK'un mük 35. maddesi kapsamında, kanuni temsilcilerin sorumluluğu fer'i sorumluluk olup ikinci derecedendir.

Aynı zamanda ödenmeyen SGK primleri için de SSGSSK 88. maddesinin 20. fıkrası kapsamında sorumluluk ihdas etmiştir. Bununla birlikte, limited şirketin tasfiye dönemlerinde kanuni temsilcisi olan tasfiye memurları için de AATUHK'un 33. maddesine yer verilmiştir.

SSGSSK 88. maddesinin 20. fıkrasıyla kanuni temsilciler sosyal güvenlik primlerinin ödenmemesinden dolayı şirket ile birlikte mütelselsilen, birinci dereceden sorumlu tutulmuştur. Ancak haklı bir sebebin varlığı halinde sorumluluk doğmaz. Bu açıdan, kanuni temsilciler SGK primlerinden dolayı, kusurlu olmaları halinde, birinci dereceden sorumludur.

Limited şirketin tasfiyesi halinde, tasfiye memurları kanuni temsilcilik sıfatını kazanır. Tasfiye memurlarının sorumluluğunu düzenleyen AATUHK'un 33. maddesine göre, tasfiye ettikleri tutarla sınırlı olmak üzere, ikinci dereceden amme alacaklarından sorumlu tutulmaktadırlar. Ancak burada sorumluluk vergi ödevlerinin aksatılmasına bağlandığı için kusurlu sorumluluk niteliği taşımaktadır.

Limited şirkette ortakların sorumluluğu ise, AATUHK 35. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu hüküm uyarınca, limited şirketin mal varlığından tahsil edilemeyen ya da edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları için ortaklar, sermaye hisseleri nispetinde sorumludur. Buradaki sorumluk, kusursuz sorumluluktur.

Sermaye hisseleri nispetinde olduğu için sınırlı kabul edilmektedir. Fakat tüm malvarlığıyla ödenir.

Limited şirketler, her kadar TTK’da sermaye şirketi de olarak düzenlense de şahıs şirketlerine ait özellikler bünyesinde barındırmaktadır. Devletin amme hizmetlerinin finansmanı için gelire ihtiyacı duyduğu açıktır. Limited şirketler, Türkiye’deki mevcut şirketlerin büyük çoğunluğunu oluşturmaktadır. Kanun koyucu, amme gelirine duyduğu ihtiyacı karşılamak için limited şirketlerin ortaklarının dahi sorumluluğunu düzenlemiştir. Ancak limited şirketleri, ortakların taahhüt ettikleri sermaye miktarını ödedikten sonra mali anlamda sorumluluğu kalmayan anonim şirketler gibi değerlendirmek mümkün değildir. Çünkü limited şirket tipik bir sermaye şirketi değildir. Limited şirket ortaklarının kusursuz sorumluluğu da eleştirilebilir. Ancak her ortağın vergi ödevlerinden sorumlu tutulması da mümkün değildir. Kusurlu sorumluluk öngörülse bile konunun uzmanlık bilgisi gerektirmesi, ortak sayısının fazla oluşu sebebiyle fiilen kusursuz sorumluluğa dönüşecektir.

Öğretide, ortakların takip edilebilmesi için kanuni temsilcinin takip edilmiş olmasının şart olduğu yönünde görüşler ileri sürülmüştür. Bu görüşü destekleyen yargı kararları da Danıştayın farklı dairelerince verilmekteydi. Danıştay İBK ile, mevcut düzenlemelerin farklı şartlarla farklı sorumluluklar öngördüğünden hareketle düzenlemeler arasında sıralama gözetilemeyeceğinden böyle bir şartın olmadığına karar verdi. Dolayısıyla, amme alacaklısı, alacağı şirketten tahsil edemediğinde, önce kanuni temsilciye başvurmak zorunda değildir. Takibe, ortaklardan veya kanuni temsilciden başlanabilir. Her ikisine birden de takip yapılabilir. Danıştay İBK, bu açıdan yerindedir. Ancak takip sırasının olmaması, takibin kimden başlayacağı konusunda idareye takdir yetkisi vermektedir. Bununla birlikte, ortakların ve kanuni temsilcilerin rücu etme haklarının detaylı bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKLAR⁵⁰¹

- AKDAĞ GÜNEY** Necla, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu*, Genişletilip Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İstanbul 2016.
- AKDOĞAN** Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 20. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara 2019.
- AKKAYA** Mustafa, “*Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu*”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, sa. 339-347, Ankara 2009.
- AKMANSU** Mehmet, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Şerh ve İzahatları*, Örnek Matbaası, Ankara 1954.
- AKSOY** Şerafettin, *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*, (Temel Prensipler – Vergi Tekniği – Türk Vergi Sistemi), Gözden Geçirilmiş Ve Yenilenmiş Yenilenmiş 6. Bası, Filiz Kitapevi, İstanbul 2010.
- AKYÜREK** Ömer, “*Şirketlerin Vergi Borcunu Ödemesinde Perde Arkasındaki Temsilcilerin Sorumluluğu*”, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, S. 1, C. 1, 2015, sa. 25-37.
- ALIŞKAN** Murat, *Limited Şirket Tarihçe Niteliği*, Legal Yayıncılık, İstanbul 2013.
- ALTAŞ** Soner, *Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu*, Seçkin Yayıncılık, Eylül 2019.
- ANSAY** Tuğrul, *Anonim Şirketler Hukuku*, Altıncı Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yayınları, Ankara 1982.
- ARIKAN** Abdullah, *Kamu Alacaklarının İflas Yoluyla Takibi ve İflasın Ertelenmesinin Kamu Alacaklarına Tahsiline Etkisi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, Trabzon 2016.
- ATALI** Murat/**ERMENEK** İbrahim/**ERDOĞAN** Ersin, *İcra ve İflas Hukuku*, Filiz Kitapevi, 3. Baskı, Ankara 2020.

⁵⁰¹ Aynı yazarın birden fazla çalışmasına yapılmış atıflar, kısaltılmış şekilleriyle parantez içerisinde gösterilmiştir.

- AYAZ** Eslem, *Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları*, Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013.
- AYDIN** Arif Nazif/**YILDIRIM** Serdar, “*Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Amme Alacaklarından Sorumluluğu*”, Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 4, C. 2, 2015, s. 235-259.
- AYHAN** Rıza/**ÇAĞLAR** Hayrettin/**ÖZDAMAR** Mehmet, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Yetkin Yayınları, Ankara 219.
- BAHÇECİ** Barış, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- BAHTİYAR** Mehmet, *Ortaklıklar Hukuku*, Güncellenmiş 12. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2017.
- BAKMAZ** Zübeyir/**ÖZBEK** A. Fatih. “*Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Hakkında 5766 Sayılı Kanunla Yapılan Son Değişiklikler*”, Mali Çözüm Dergisi, S. 88, 2008, sa. 25-33.
- BARLASS** İrfan, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, İstanbul 2006.
- BAYRAKLI** Hasan Hüseyin, *Vergi İcra Hukuku*, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon 2000.
- BUDAK** Tamer/**BENK** Serdar, “*Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme*”, Business and Economic Research Journal, S. 2, C. 2, 2011, sa. 61-76.
- BUDAK** Tamer/**ER** Selami “*Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi*”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 2, C. 4, 2013, sa. 75-104.
- BİLİCİ** Nurettin, *Vergi Hukuku*, Güncellenmiş 51. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 2021.
- BOZKURT** Tamer, *Ticari İşletme Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2021.
- CAN** Mustafa Erdem, “*Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların Ve Yöneticilerin Sorumluluğu*”, AÜHFD, S. 7, C. 1, 2017, sa. 61-78.

- CANDAN** Turgut, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Güncellenmiş 3. Baskı, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara 2018. (Amme Alacakları)
- CANDAN** Turgut, *Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006. (Kanuni Temsilci)
- CENKÇİ** Esra, *Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulunun Temsil Yetkisinin Devri*, Yetkin Yayınları, Ankara 2018.
- CEYLAN** Nurgül, “*Limited Şirketin Temsili*”, Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi, S. 2, 2014, sa. 59-89.
- CONKER** Aşkın, *Türk Vergi Hukukunda Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, İzmir 2015.
- COŞKUN** Mahmut, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ÇAMOĞLU** Ersin, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2007. (Yönetim Kurulu)
- ÇAMOĞLU** Ersin, *Limited Ortaklıklar Hukukunun Temel İlkeleri*, 1. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2020. (Limited Ortaklıklar)
- ÇEBİ** Hakan, *Limited Şirketler Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara 2019.
- ÇELİK** S. Binnur, *Kamu Alacaklarının Takip Ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018.
- DEMİRAL** Mustafa Uğur, *Şirket Yönetimi İçin Kayyım Tayini*, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.
- DENİZ** Muzaffer, *Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumluluğu*, Yetkin Yayınevi, Ankara 2019.

- DEVELLIOĞLU** Ferit, *Osmanlıca ve Türkçe Yazışma Sözlüğü*, Doğu Matbaacılık, Ankara 1964, s. 267.
- DİNÇ** Mutlu/**BAHADIR** Çilem, *Gerekçeli Karşılaştırmalı Türk Ticaret Kanunu*, 15. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2019.
- DİNÇ** Serhan, *Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu*, Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2018.
- DURAN** Rukiye, Konkordato Mühleti ve Alacaklılar Bakımından Sonuçları (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi SBE, Ankara 2019.
- EDİZDOĞAN** Nihat/ÇETİNKAYA Özhan/GÜMÜŞ Erhan, *Kamu Maliyesi*, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2019.
- EKŞİ** Dağlar, *Limited Şirketlerde Yönetim Organı: Müdür*, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- ERDEM** Metin/ŞENYÜZ Doğan/TATLIOĞLU İsmail, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2017.
- EREN** Fikret, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 24. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- ERGİNAY** Akif, *Vergi Hukuku (İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi)*, Son Vergi Kanunları Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş Ve Gözden Geçirilmiş, 13. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 1988.
- ERGİNAY** Akif, *Vergi Hukuku (İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi)*, Son Vergi Kanunları Değişikliklerine Göre Yeniden Düzenlenmiş Ve Gözden Geçirilmiş, 13. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 1988.
- ERSOY** Uğur, *Şirket Yönetiminde Kayyım Tayini*, 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2009.
- EŞGİN** Osman, *Ortaklıklarda Tasfiye İşlemlerinin, Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi*, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul 2017.

- GEÇER** Adnan Emrah, “*Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk ve Kusursuz Sorumluluk*”, TBB Dergisi, S. 129, 2017, sa. 107-132.
- GERÇEK** Adnan, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, Ekin Yayınevi, 5. Baskı, Bursa 2017. (Kamu Alacakları)
- GERÇEK** Adnan, “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi*”, **AÜHFD**, C. 54 S. 3, 2005, sa. 157-193. (Vergi Sorumlusu)
- GÖZLER** Kemal/**KAPLAN** Gürsel, *İdare Hukuku Dersleri*, Güncellenmiş 20. Baskı, Ekin Kitabevi, 2018 Bursa.
- GÜLÇİÇEK** Bayram /**GÜLER** Emre, “*Kanuni Temsilcilerin 213 sayılı VUK ve 6183 sayılı AATUHK Hükümleri Uyarınca Sorumlulukları*”, Vergi Raporu, S. 49, 2012, sa. 45-58.
- GÜMÜŞ** Mustafa Alper, *Türk Vergi Hukukunda Kayyımlik*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006.
- GÜNAY** Yavuz Selim, *Anonim Şirketlerin Temsili*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018.
- GÜNDAY** Metin, *İdare Hukuku*, 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2017.
- GÜNER** Temel, Limited Şirket Müdürlerinin Sorumluluğu, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi SBE, Konya 2018.
- GÜNGÖR** Murat, Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcinin Vergi Hukukundaki Sorumluluğunun 5766 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi SBE, Ankara 2016.
- GÜNTİN** Ahmet Selçuk, Ticari Temsilcinin Temsil Yetkisi, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, İzmir 2018.
- İMREGÜN** Oğuz, *Anonim Ortaklıklar*, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Gün Matbaası, İstanbul 1974.

- İMREGÜN** Oğuz, *Kara Ticareti Hukuku Dersleri*, Onüçüncü Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 2005. (Kara Ticareti)
- KALE** Serdar, *Sorularla Konkordato*, Onikilevha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul 2017.
- KANETİ** Selim/**EKMEKÇİ** Esra/**GÜNEŞ** Gülsen/**KAŞIKÇI** Mahmut, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019.
- KANETİ** Selim, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Ve Yenilenmiş, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.
- KARAAHMETOĞLU** İsmail Özgün, *Limited Şirketin Temsili*, Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018.
- KARACA** Bedir, *Anonim Ortaklıklarda Müdürler ve Hukuki Sorumlulukları*, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2010.
- KARAHAN** Abdurrahman Burak, *Şirket Yönetimi İçin Kayyım Tayini*, 1. Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021.
- KARAKOÇ** Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019. (Vergi)
- KARAKOÇ** Yusuf, *Kamu İcra Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2016. (İcra)
- KAYA** İlknur, “*Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştayın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme*”, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 6 S. 1, 2020, sa. 133-157.
- KILIÇOĞLU** M. Ahmet, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Genişletilmiş 23. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2019.
- KIZILOT** Şükrü, “Yönetim Kurulu Üyeliği Saatli Bomba Gibi”
<https://www.hurriyet.com.tr/yonetim-kurulu-uyeligi-saatli-bomba-gibi-219365> E.T. 18.07. 2021.
- KIZILOT** Şükrü/**ŞENYÜZ** Doğan/**TAŞ** Metin/**DÖNMEZ** Recai, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.

- KIZILOT Şükrü/TAŞ** Metin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara 2013.
- KOBAN** Cansu Damla, Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi SBE, İstanbul 2013.
- KOCAYUSUFPAŞAOĞLU** Necip/**HATEMİ** Hüseyin/**SEROZAN** Rona /**ARPACI** Abdulkadir, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, C.1, Yenilenmiş Genişletilmiş Tamamlanmış 4. Basıdan 7. Tıpkı Bası, Filiz Kitapevi, İstanbul 2017.
- KOÇAK** Muhsin, *Vergi – İcra Hukuku*, Güncellenmiş 2. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2018.
- KUMRULU** Ahmet, “*Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım*”, Prof. Dr. Akif Erginay’ a 65. Yaş Armağanı, Ankara 1981.
- KURU** Baki, *İcra ve İflas Hukuku El Kitabı*, Tamamen Yeniden Yazılmış ve Genişletilmiş 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2013.
- MELİKŞAH** Yasin, Kamu Hizmeti, *İdare Hukuku*, sa. 412-467, (Editör: YILDIRIM, Turan) Güncelleştirilmiş 7. Baskı, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul 2018.
- ÖNCEL** Mualla/**KUMRULU** Ahmet/**ÇAĞAN** Nami/**GÖKER** Cenker, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 29. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2020.
- MUŞUL** Timuçin, *İflas ve Konkordato Hukuku*, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2018.
- MUTLUER** M. Kâmil /**KUZEYLİ DAYANÇ** Nilay, *Vergi Hukuku Genel Ve Özel Hükümler*, Vergi Teorisi İle İlişkilendirilmiş, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- MUTLUER** M. Kâmil/**ÖNER** Erdoğan/**KESİK** Ahmet, *Teoride Ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, Güncelleştirilmiş 4. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2007.
- NADAROĞLU** Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş Ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Basım, İstanbul 2000.

- OĞUZ** Sefer, “*Limited Şirketin Ödenmeyen Kamu Borçlarından Ortakların Sorumluluğunun Aymnin 5766 Sayılı Kanunun Bazı Hükümlerinin İptal Kararı Işığında Değerlendirilmesi*”, İKÜHFD, S. 16, C. 2, 2016, sa. 371-394.
- OĞUZMAN M. Kemal/ÖZ M. Turgut**, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, C. 1, 6098 Sayılı Yeni Türk Borçlar Kanununa Göre Güncellenip Genişletilmiş 17. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2019.
- OĞUZMAN M. Kemal/ÖZ M. Turgut**, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, C. 2, 6098 Sayılı Yeni Türk Borçlar Kanununa Göre Güncellenip Genişletilmiş 14. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2018.
- ORUÇ** Murat/**ÇATIKKAŞ** Özgür/**ŞUEKİNCİ** Cafer, *Hukuki Ve Mali Yönleriyle Konkordato*, Güncellenmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Onikilevha Yayınları, İstanbul 2020.
- ORTAÇ** Rifat, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk* (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi SBE, Ankara 1990.
- ORTAÇ** Fevzi Rifat/**ÜNSAL** Hilmi/**YILMAZ** Elif, “*Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi*”, International Journal of Public Finance, C. 1, S. 1, 2016, sa. 75-94.
- ÖNAL SAYIN** Bilge, *Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu*, 4. Tıpkı Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2009.
- ÖNCEL** Mualla, “*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 522, Ankara 1983, sa. 39-55.
- ÖZER** İlhan, *Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi Ve Türkiye’de Uygulanması*, Türkiye Ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 187, Doğan Basımevi, Ankara 1979.
- ÖZKAN** Gonca, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi SBE, İstanbul 2019.

ÖZVATAN Seyit Ahmet, Vergi İcra Hukuku'nda Kamu Alacaklarında Takip ve Tahsilinde Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi SBE, Manisa 2014.

PEHLİVAN Osman, *Vergi Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2021.

PINAR Burak, “*Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanuni Temsilci ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra ve Rücu Sorunu*”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 1, C. 23, 2021, sa. 295-313.

POROY Reha/**TEKİNALP** Ünal/**ÇAMOĞLU** Ersin, *Ortaklıklar Hukuku I*, Güncellenmiş Yeniden Yazılmış 14. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2019. (Ortaklıklar I)

POROY Reha/**TEKİNALP** Ünal/**ÇAMOĞLU** Ersin, *Ortaklıklar Hukuku II*, Güncellenmiş Yeniden Yazılmış 14. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2019. (Ortaklıklar II)

PULAŞLI Hasan, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, (Gözden Geçirilmiş, 6728 Sayılı Kanunla Getirilen Yenilikler Ve Yapılan Değişikler İşlenmiş Güncellenmiş Ve Genişletilmiş 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2017. (Şirketler Genel)

PULAŞLI Hasan, *Şirketler Hukuku Şerhi*, C. 1, Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş Tıpkı 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2018.(Şerh 1)

PULAŞLI Hasan, *Şirketler Hukuku Şerhi*, C. 2 Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş Tıpkı 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2018.(Şerh 2)

PULAŞLI Hasan, *Şirketler Hukuku Şerhi*, C.3 Tamamen Yenilenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2018. (Şerh 3)

RENÇBER Altan, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, Onikilevha Yayınları, İstanbul 2017.

SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2019.

- SAĞIR** Ali, *Türk Vergi Hukukunda Kamu Alacaklarının Korunması*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi SBE, Manisa 2011.
- SARILI** M. Ali, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul 2004.
- SERİM** Nilgün, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*, Türkmen Kitapevi, İstanbul 2007.
- SİLAHŞÖR** Mert, *Sermaye Şirketi Yönetici ve Ortaklarının Kamu Alacağından Sorumluluğu*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi SBE, Ankara 2014. (Sermaye Şirketi)
- SİLAHŞÖR** Mert, “*Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu*”, TFM, S. 1, 2016, sa. 67-78. (Anonim Şirket)
- SÖĞÜT** Yudum, *Limited Şirkette Müdür ve Hukuki Sorumluluğu* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi SBE, Antalya 2021.
- ŞENER** O. Hami, *Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017.
- ŞENYÜZ** Doğan/**YÜCE** Mehmet/**GERÇEK** Adnan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler* (7061 Sayılı Kanun Değişiklikleri Dikkate Alınmıştır), Ekin Kitapevi, Bursa 2019.
- TAN** Turgut, *İdare Hukuku*, 6. Bası, Turhan Kitabevi, 2017 Ankara.
- TEKİNALP** Ünal, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, Değişiklikler ve İkincil Düzenlemelerle Güncelleştirilmiş 4. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015.
- TERCIER** Pierre/**PICHONNAZ** Pascal/**DEVELİOĞLU** H. Murat, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016.
- UÇAR** Salter, *Hukukumuzda Yönetim Kurulu ve Denetçiler İle Sorumluluk Halleri*, Alfa Yayınevi, İstanbul 1994.

- ULUATAM** Özhan/**METHİBAY** Yaşar, *Vergi Hukuku, (Genel Esaslar – Türk Vergi Sistemi – Örnekler, Belgeler Ve Mahkeme Kararları – Sorular, Araştırma, Tartışma Konuları)*, Yenilenmiş 5. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2001.
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman, *Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı*, Legal Yayıncılık, İstanbul 2013.
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman/**DENİZ** Muzaffer, “*Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacaklarına İlişkin Sorumlulukları ve İtiraz Hakları*”, Mali Hukuk Dergisi, C. 14, S. 161, 2018, sa. 1505-1527.
- VON TUHR** ANDERES, Çevirmen: **EDEGE** Cevat, *Borçlar Hukuku*, Cilt:1-2, Yargıtay Yayınları No:15, Ankara 1983.
- YALTI** Billur, “*Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK m. 35 ve Mükerrer 35*”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, C. 1, sa. 507- 536, Ankara 1983.
- YANLI** Veliye, “*Anonim Şirketlerin Vergi Borçlarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Bazı Hususlar*”, BATİDER, C. XXIX, S. 4, 2013, sa. 59-79, s. 73.
- YARALI** Levent, *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin Ve Ortakların Sorumluluğu*, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011.
- YASAN** Mustafa, *Limited Şirkette Ortakların Genişletilmiş Hukuki Sorumluluğu*, Yetkin Yayınları, Ankara 2018.
- YILMAZ** Arzu, *Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erzincan Üniversitesi SBE, Erzincan 2017.
- YILMAZ** Ejder, *Öğrenciler İçin Hukuk Sözlüğü*, Yenilenmiş 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2012.
- YOLAL** Oğuz, *Ticari Vekil*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2020.

YÖRDEM Yılmaz, *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğunda Farklaştırılmış Teselsül İlkesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017.

YÜCE Mehmet, *Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Kanuni Temsilciler Müdürler ve Ortakların Hak ve Sorumlulukları*, Ekin Yayınevi, Bursa 2014.

YÜCEL Mehmet, “*Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerine Göre Anonim ve Limited Şirket Kanuni Temsilcileri ve Sorumlulukları*”, Mali Çözüm Dergisi, S. 110, Mart-Nisan 2012.

Kazancı Hukuk Otomasyonu, www.kazancı.com.tr

Lexpera Bilgi Sistemi, www.lexpera.com.tr (Lexpera).

Uyap Bilgi Bankası <https://karararama.danistay.gov.tr> (UYAP)

www.tbmm.gov.tr